Report of the Federal Sales Tax Review Committee

Submitted to
The Honourable Marc Lalonde
Minister of Finance

May 1983

Report of the Federal Sales Tax Review Committee

Submitted to
The Honourable Marc Lalonde
Minister of Finance

May 1983

Contents

	Page
Summary	v
I. Introduction	1
1. Committee Members	1
2. Terms of Reference	2
3. Committee Meetings	3
4. Submissions	3
II. The Current Manufacturer's Sales Tax System	7
III. History of the Tax Reform Process	9
IV. The Wholesale Tax Proposal	11
1. November 12, 1981 Budget	11
2. Proposed Legislation	11
3. General Scheme	11
4. Liability for Tax	12
5. Exemptions	12
6. Tax Base	12
7. Notional Values	13
8. Tax Rates	13
9. Timing of Payment	13
(a) Producers	13
(b) Wholesalers	13
(c) Retailers	14
10. Certificates and Authorizations	14
11. Deemed Sales	15
12. Sales to Contractors and Repair Shops	15
13. Large Retailer Tax (LRT)	15
(a) Calculation of Tax	15
(b) Exemptions	16
(c) Remittance	16
V. Analysis of the Proposed Wholesale Tax	17
1. Advantages	17
2. Disadvantages	18
(a) Untaxed Functions	18
(b) LRT Deficiencies	18
(c) Retail Margins	18

(d) Notional Values 19
(e) Transportation Deductions 19
(f) Buying Groups 20
(g) Deemed Sales 20
(h) Contractors and Repair Shops 20
(i) Licensing 20
(j) Transitional Provisions 21

VI. Taxation of Gasoline and Diesel Fuel 23

VII. Modifying the Manufacturer's Sales Tax as an Interim Solution 25

1. Countering the Tax Advantage Enjoyed by Some Imported Goods 25
2. Treatment of Notional Values 31
3. Marginal Manufacturing 36
4. The Private Brand Problem 37
5. Assessments and Appeals 41
6. Administrative Provisions Regarding Tax Refunds 45
(a) Bad Debts 45
(b) Interest on Refunds and Overpayments of Tax 46
(c) Deductions in Lieu of Refunds 46
(d) Deductibility of Certain Penalties for Tax Purposes 46
7. Criminal Penalties for Non-Payment of Tax 47
8. Liability of Vendors for Payment of Tax 49

VIII. A New Direction for Canadian Sales Tax 51

1. Introduction 51
2. Necessity for Sales Tax 51
3. Criteria for Evaluating a Sales Tax 52
(a) Equity 52
(b) Neutrality 53
(c) Administration 53
4. Some Practical Sales Tax Problems 54
(a) Private Brand Goods 54
(b) Transportation Costs 54
(c) Contractors 55
5. Options for New Directions 55
(a) Federal Provincial Retail Sales Tax 55
(b) Unilateral Federal Retail Sales Tax 56
(c) Federal Value-Added Tax 56
6. Recommendations 58

Appendix 59

Summary

This Committee, appointed by Finance Minister Marc Lalonde on February 10, 1983, was asked to review options for correcting certain structural problems in the manufacturer's sales tax. It was also asked to recommend alternative solutions to this sytem and, as well, to review the wholesale draft legislation as a possible option to correct these structural problems. The Committee has completed its study and investigations and wishes to make the following recommendations to the Minister of Finance.

The Proposed Shift to the Wholesale Trade Level

It is the opinion of the Committee that the marginal improvements which shifting the tax to the wholesale trade level would produce do not justify the disruption which it would cause in an already functioning system.

Modifications to the Existing Manufacturer's Sales Tax System

The Committee recommends a number of modifications to the existing system to mitigate some of its structural defects. These recommendations are that:

(a) Certain importers be deemed to be manufacturers for sales tax purposes;

(b) Manufacturers be entitled to account for sales tax on all sales of like goods at their lowest selling prices to independent customers;

(c) Established and determined values be given a statutory basis, subject to appeal;

(d) The concept of "marginal manufacturing" be modified to reduce its impact;

(e) Paragraph 2(1)(b) be clarified with regard to the treatment of certain agency arrangements;

(f) A full and proper system of assessment, objection and appeal be enacted; and

(g) Certain other technical and administrative deficiencies in the Excise Tax Act be corrected.

Tax Reform Process

The Committee strongly recommends to the Minister of Finance that he immediately undertake intensive and serious study, in consultation with the provinces, with regard to shifting the federal sales tax to the level at which consumers purchase goods in Canada.

I. Introduction

After some years of study which included publication of the Discussion Paper on Federal Sales and Excise Taxation (Green Paper) in 1975 and the Report of the Commodity Tax Review Group (Brown Paper) in 1977, the Honourable Allan J. MacEachen announced in 1981 that legislation would be introduced repealing the general manufacturer's sales tax and replacing it with a wholesale tax, that is, a tax on the purchase price of goods acquired by retailers. Draft legislation to implement a wholesale tax was tabled in Parliament in April 1982, to correct a number of perceived defects in the manufacturer's sales tax system. In response to a large number of submissions from the business community, in his Economic Statement of October, 1982 the Minister delayed the implementation of the wholesale tax to allow a further review of alternative proposals. On February 10, 1983 the Honourable Marc Lalonde, Minister of Finance, announced the appointment of a committee of tax practitioners and business and consumer representatives, known as the Federal Sales Tax Review Committee, to review options for the reform of the federal sales tax system. This Committee was given certain terms of reference and was asked to report back to the Minister in May 1983 on the most efficient options for resolving the difficulties of the current system.

1. Committee Members

The members of the Committee are listed below and are in agreement with the Report except as noted. The names of the organizations with which the members are affiliated have been inserted for the purpose of identification; they do not necessarily imply approval of this Report by these organizations.

Wolfe D. Goodman, Q.C., S.J.D.
Chairman
Goodman and Carr
Toronto

Joseph R. Brown, R.I.A., C.A.
Vice Chairman
Arthur Andersen & Co.
Toronto

Helen R. Anderson
Member
Consumers Association of Canada
Islington

Raymond C. Bertrand
Member
Canadian Grocery Distributors Institute
Montreal

Gerald W. Childerhose
Member
Ford Motor Company of Canada Limited
Oakville

Jack Cooper
Member
Cooper Canada Limited
Toronto

James S. Draffin
Member
Northern Telecom Limited
Mississauga

Harold Empey
Member
Federated Cooperatives Limited
Saskatoon

David Fulton, R.I.A.
Member
Thorne Riddell Associates
Toronto

Normand Guerin, C.A.[1]
Member
Samson Belair
Montreal

Eric H. Haynes
Member
Canadian Toy Manufacturers Association
Kleinburg

Ray W. Huddlestone
Member
Shell Canada Limited
Toronto

Patricia C. Johnston
Member
Canadian Federation of Independent Business
Willowdale

Daniel Knechtel, C.A.
Member
Eaton's of Canada Limited
Toronto

Eric G. Owne, C.G.A., F.C.I.S.
Member
Canadian Manufacturers Association
Toronto

Roger Rougier[2]
Member
Roger Rougier Limitée
Montreal

Keith V. Sandford
Member
Foster Tax and Tariff
on behalf of Canadian Construction Association
Ottawa

2. Terms of Reference

The terms of reference of the Committee are as follows:

"1. To review options for correcting structural problems in the manufacturer's tax system, including disparities of tax burden between

(a) domestic goods and imported goods, and

(b) domestic goods sold at different trade levels.

2. To recommend alternative solutions that:

(a) yield approximately the same revenue as the present system;

(b) minimize the use of notional values in the calculation of the amount of tax payable;

(c) simplify administration and do not impose an excessive compliance burden upon taxpayers; and

---

[1] Mr. Guerin rendered a minority report to the Minister of Finance, a copy of which appears as Appendix I.

[2] Mr. Rougier attended a number of meetings of the Committee but had to resign prior to the rendering of the Report for personal reasons.

(d) do not contravene Canada's obligation under GATT and will not cause retaliation by its international trading partners.

3. To review the wholesale tax draft legislation as an option and to recommend modifications where appropriate to respond to public concerns.

4. To report to the Minister of Finance by May 15, 1983."

3. Committee Meetings

The Federal Sales Tax Review Committee met on a number of occasions in Toronto, Ottawa and Montreal to discuss the issues involved. These meetings were attended by the appointed members of the Committee as well as a number of invited officials from the Department of Finance and the Department of National Revenue. Our Committee wishes to record its appreciation for the help and courtesy which it has received from these officials.

We have also been greatly assisted by our Special Consultant, Andy Friedman, C.A. of Peat, Marwick, Mitchell & Co. On occasion we were assisted by experts from certain industry groups and government departments. A number of individuals who had prepared written submissions also made oral submissions to the Committee, or in some cases to sub-committees.The Committee held meetings on the following dates:

February 14, 1983
February 21, 1983
February 22, 1983
March 7, 1983
March 8, 1983
March 16, 1983
March 17, 1983
March 30, 1983
March 31, 1983
April 14, 1983
April 15, 1983
April 24, 1983
April 25, 1983
April 26, 1983
May 9, 1983
May 10, 1983
May 16, 1983
May 17, 1983
May 26, 1983

4. Submissions

The Department of Finance made available to the Committee all public submissions received in response to its requests in 1978 and 1982 as well as its analyses of and responses to such submissions.

To ensure that all interested parties had an opportunity to air their views on the issues referred to the Committee, advertisements were placed in the Business Section of *The Globe and Mail*, *The Financial Post*, *La Presse* and *Le Journal des Affaires*. Those making new submissions to the Committee included the following:

A and W Distributors Eastern Canada Limited
Alcan Canada Products Limited
Alliance of National Distribution Associations (Canada)
Association of Canadian Distillers
Association Nationale des Distributeurs de Tabac et de la Confiserie
Automobile Importers of Canada
Automotive Industries Association of Canada
Avon Canada Inc.
A.W. Brown, R.I.A.
BMW Distributors Eastern Canada Limited
Calego Inc.
Canada Safeway Limited
Canadian Appliance Manufacturers Association
Canadian Business Equipment Manufacturers Association
Canadian Conference of the Arts
Canadian Construction Association
Canadian Corporate Management Company Limited
Canadian Cosmetic, Toiletry and Fragrance Association
Canadian Grocery Distributors Institute
Canadian Electrical Distributors Association
Canadian Federation of Independent Petroleum Marketers
Canadian Hardware and Housewares Manufacturers Association
Canadian Importers Association
Canadian Industrial Traffic League (The)
Canadian Institute of Steel Construction
Canadian Motion Picture Distributors Association
Canadian Steel Service Centre Institute
Canadian Television Association
Canadian Tire Corporation, Limited
Canadian Toy Manufacturers Association
Canadian Trucking Association
Carol-Wabush Distributing Co. Ltd.
Chesebrough-Pond's (Canada) Inc.
Professor Robert M. Clark, University of British Columbia
Clay Brick Association of Canada
Coleco Canada Ltée.
Consolidated Parts Distributors of Canada Ltd.
Cooper Canada Limited
Datafile Limited
Direct Sellers Association
Drug Trading Company Limited
Equipment World Inc.
Educational Media Producers and Distributors Association of Canada
Fasken & Calvin
Favorite Products Company
Federated Co-operatives Limited
Federation of Automobile Dealer Associations of Canada
Gulf Canada Limited
Heating, Refrigerating and Air Conditioning Institute of Canada
Honda Canada Inc.
Home Hardware Stores Ltd.
J. Hutchinson and Eric G. Owen

Interior Designers of Ontario
Kelly, Douglas & Company, Limited
Karku-Titan Canada Ltd.
Montreal Copy Centre Limited
Motorcycle and Moped Industry Council
Motor Vehicle Manufacturers' Association
Northern Telecom Limited
Revelstoke Companies Limited
Roger Rougier Limitée
Shell Canada Limited
Shipping Federation of Canada (The)
Simpsons-Sears Limited
Society of Management Accountants of Canada
Southland Agencies
C. E. Springer & Company Ltd.
Budd Sugarman Interior Design Limited
Sunoco Inc.
Thor-Weld Industries
United Auto Parts
Volkswagen Canada Inc.
Woodward Stores Limited

During one of the sessions the Committee arranged to have the theoretical implications of different tax bases discussed by four academic authorities on fiscal policy who have a special interest in commodity taxation. These gentlemen were:

Professor Richard M. Bird
University of Toronto

Professor John F. Due
University of Illinois

Professor James Johnson
McMaster University

Professor Francois Vaillancourt
Université de Montréal

II. The Current Manufacturer's Sales Tax System

In its present form, the federal manufacturer's sales tax dates from 1923. In general, federal sales taxes are currently applicable on the sale price of goods manufactured or produced in Canada and on the duty paid value of goods imported into Canada. The tax is a single incidence tax which is imposed at the rate of 9% on taxable goods, with the exception of construction materials and equipment for buildings, for which the rate is 5% and alcoholic beverages and tobacco products for which the rate is 12%.

Certain goods such as food and clothing are unconditionally exempt from the tax, while other goods may be exempt depending upon their end use or upon the status of the purchaser. Raw materials and partly manufactured goods are exempt when purchased or imported by a manufacturer for further manufacture or for incorporation into his finished product. The manufacturer may also acquire most types of production equipment exempt from tax.

Effective January 1, 1981 the federal sales tax base was extended significantly when the definition of manufacturers or producers was broadened. As of that date a range of activities, collectively described as marginal manufacturing, were deemed to be taxable operations. These operations included such activities as assembling, blending, mixing, cutting to size, bottling and packaging. Persons engaged in such activities are now considered to be manufacturers and are therefore obliged to account for tax upon the sale price of the goods so produced.

There are some significant exceptions to the general application of this tax. Since 1980, taxes on cosmetics and motive fuels have been imposed on the last party selling to the retailer. Sellers of cosmetics and motive fuels have had over two years of experience with a wholesale tax.

It was recognized at an early date that under the manufacturer's sales tax system some inequities would occur, in that certain manufacturers might sell to wholesalers, retailers and end users and would be forced to pay tax on their selling price, no matter what the trade level of the sale involved. For this reason, such manufacturers are allowed to establish a lower base on which to pay federal sales tax. Where a manufacturer does not sell to wholesalers but its competitors do, Revenue Canada in many cases determines a discounted "notional" value on which such parties can pay federal sales tax. Unfortunately, such procedures are not provided for in the statute, and they have proven to be arbitrary, selectively used and are not subject to judicial review.

III. History of the Tax Reform Process

Over the years a number of groups have studied the tax, including the Rowell-Sirois Commission in 1940, the Carter Sales Tax Committee in 1956, the Royal Commission on Taxation in 1966, the Department of Finance in the Green Paper of 1975 and the Brown Paper of 1977.

The 1956 Carter Committee Report recommended a move to a wholesale tax to help neutralize the tax advantage enjoyed by some imported goods over domestic goods. As well, such a move in tax level was seen as solving problems of notional valuation, where manufacturers sell goods to customers at different trade levels.

The 1966 Royal Commission on Taxation agreed that the manufacturer's sales tax lacked neutrality and tended to favour imported goods over domestic goods. While it considered that the wholesale tax offered improvement over the manufacturer's sales tax, it considered that the greatest degree of neutrality would be achieved if the tax were imposed at the retail level. Imposition of the tax at the retail level would also allow government to tax services in the future if it so desired.

The federal government's 1975 Green Paper outlines the inadequacies identified by previous reviews of the manufacturer's sales tax as follows:

- *"serious valuation problems arise due to the various trade levels at which goods are marketed. In many instances, no provision exists for taxpayers to appeal rulings in respect of the value for tax;*

- *imported goods gain a potential tax advantage over domestically produced goods because advertising, warranty, and other marketing values added in Canada, which typically are included in the taxable value of domestic goods, may not be included in the taxable value of imported goods;*

- *the present system favours goods bearing the private brand of a person other than the manufacturer because these may escape tax on many values that are included in the taxable value of goods bearing the brand name of the actual manufacturer; and*

- *the treatment of transportation costs tends to favour goods of manufacturers located closer to supply sources over goods of local manufacturers and thus may encourage the establishment of manufacturers close to their source of materials."*

The Green Paper then went on to discuss three basic alternatives to the manufacturer's sales tax:

(1) to improve the current tax at the manufacturer's level;

(2) to move the tax to the wholesale level; or

(3) to move the tax to the retail level.

The Green Paper indicated a strong preference for moving the federal sales tax to the wholesale level. It stated that the marginal advantages of a retail sales tax over a tax imposed at the wholesale level, in terms of reducing major competitive distortions inherent in the existing system, did not appear sufficient to warrant serious consideration of a federal sales tax at the retail level. Although the Paper indicated a preference for a wholesale tax, it requested representations from the public on all alternative proposals.

In mid-1977 the Brown Paper Report of the Commodity Tax Review Group (consisting of officers from both the Department of Finance and the Department of National Revenue) was issued. The Report analysed approximately 200 submissions in response to the 1975 Green Paper. Of the 200 briefs received, approximately one-third favoured retention of the manufacturer's tax, about one-quarter favoured a retail tax and only 10% favoured a wholesale tax. The remainder either expressed no opinion on the question or suggested other options. Some of those who supported retention of the manufacturer's tax recommended that importers be licensed so that they became liable for tax on their sales in Canada, that the definition of "manufacturer" be expanded to include those persons who deal in private brand goods or who perform marginal manufacturing operations, provision of legal authority for current valuation measures, and provision for an effective appeals mechanism.

The Brown Paper did not disagree with the view that a retail sales tax would be the most neutral of the three types of commodity taxes. However, it believed that the increase in the degree of neutrality attainable by a retail tax was not sufficient to offset the problems of integrating such a tax with provincial retail sales taxes existing in nine provinces, and the additional administrative burden which would be imposed upon retailers. The Commodity Tax Review Group concluded that the most practicable and effective solution to the problems of the manufacturer's tax structure was a move to the wholesale level. Such a move would be the least disruptive of all the alternatives, in that the "substantial benefits it would yield may be achieved by relatively minor adjustments to the current system".

The November 1981 Budget announced the introduction of a wholesale tax; the Budget was followed by the April 1982 White Paper issued by the Minister of Finance on the "*Proposal to Shift the Federal Sales Tax to the Wholesale Trade Level*". The contents of this White Paper and accompanying draft legislation are discussed elsewhere in our Committee's Report. The Minister requested submissions from interested parties by the summer of 1982. As a result of over 125 submissions received, implementation of the wholesale tax was first postponed until January 1, 1983, and, subsequently, until at least mid-1984. In February 1983, the Federal Sales Tax Review Committee was appointed to study the wholesale tax proposal and to suggest alternatives.

IV The Wholesale Tax Proposal

1. November 12, 1981 Budget

The federal Budget of November 12, 1981 proposed major reforms of the federal sales tax. The tax, which in the past was levied on the sale of domestic goods by a manufacturer or on the importation into Canada of finished goods, was now to be imposed on the Canadian wholesaler or the last entity to sell to the retailer. In order to provide time to evaluate and understand the proposed changes, it was originally proposed that the wholesale tax not be implemented until July 1, 1982. The Finance Minister stated that the move to the wholesale level was not intended to raise additional revenues and, accordingly, the general federal sales tax rate would be reduced from 9% to 8%, effective January 1, 1983. The six month delay in the rate reduction was designed to offset a one time revenue loss resulting from refunds of the federal sales tax content of wholesaler's inventories at the transition date.

It was also announced that to ensure what was perceived to be a fairer application of federal sales taxes in the future, "large chain retailers" acquiring inventory directly from manufacturers would be subject to an additional tax in recognition of the wholesaling functions which many of them perform. The rate and manner of calculation of this tax was not announced at that time.

2. Proposed Legislation

On April 30, 1982 the Honourable Allan J. MacEachen, then Minister of Finance, tabled a paper in the House of Commons giving more details of the proposed federal sales tax reform. At the same time he postponed the effective date of implementation six months to January 1, 1983 and requested that interested parties make their views known by the end of June 1982. Draft legislation implementing portions of the proposed reform was tabled at the same time.

3. General Scheme

The draft legislation set out in greater detail the proposal in the November 12, 1981 Budget to shift the incidence of federal sales tax from the manufacturer to the wholesaler or the last trade level to sell to the retailer. The surtax on large retailers was also clarified: a "Large Retailer Tax" would be imposed upon all retailers whose purchases attracted more than $250,000 of sales and excise taxes in a year.

Excise tax on "luxury" items such as jewellery, watches and smokers' accessories would also be reduced from 10% to 8%. Other features not included in the draft legislation but proposed in the discussion paper included:

(a) interest would be paid on refund claims outstanding for more than 60 days after all necessary documentation had been filed;

(b) refund of the federal sales tax content of bad debts;

(c) formalization of assessment and appeals procedures in the same manner as presently applicable for income tax purposes; and

(d) transitional provisions for the refund of federal sales taxes on tax-paid inventory which is converted into tax-free inventory.

4. Liability for Tax

Generally, federal sales tax would be paid by the last person who sells goods to retailers. The term "wholesaler" was broadened to include a producer or a manufacturer, ensuring that their direct sales to retailers would also attract tax. All wholesalers would be required to be licensed, and current manufacturer's licences would be converted to wholesaler's licences. The $50,000 small manufacturer's exemption would be extended to wholesalers whose annual sales by wholesale did not exceed $50,000.

The legislation proposed deeming certain other parties to be wholesalers subject to licensing, even though they are really retailers. These deemed wholesalers were to include:

(a) duty-free sales outlets;

(b) suppliers to contractors, where such contractors acquired goods for supply and install contracts; and

(c) importers who sold certain prescribed goods such as large ships, aircraft, large computers and certain specialized equipment, which are generally sold directly by Canadian manufacturers to users.

5. Exemptions

Generally, the wholesaler would be required to pay tax on all sales to retailers, but some sales by wholesalers would not be taxable:

(a) sales to manufacturers for further production;

(b) sales of unconditionally exempt goods;

(c) sales to other wholesalers;

(d) sales of used goods previously taxed;

(e) export sales; and

(f) sales to exempt customers (such as hospitals).

6. Tax Base

Normally, the wholesale tax would be based on the price charged by the wholesaler. As under the existing manufacturer's sales tax system, certain other elements would also be included in the tax base, such as cost of packaging, charges for advertising, short term financing, servicing, storage, warranty and commissions (if such were not already included in the price charged for the product). The deductions from the sale price in arriving at the tax base, which were allowed administratively in the past and hence could not be appealed, would be formalized to a considerable extent in the proposed legislation.

The draft legislation provided for a deduction from the tax base for discounts or rebates, erection or installation costs and transportation costs.

The legislation proposed to correct a perceived inequality in the manner in which freight formed a part of the sales tax base. Importers of finished goods who were not wholesalers would pay federal sales tax on duty paid value plus freight costs to the first Canada Customs reporting point. On the other hand, domestic freight on the movement of finished goods in Canada (whether from the Canada Customs reporting point to the wholesaler, from the manufacturer to the wholesaler, or from the wholesaler to the retailer) would be deductible from the federal sales tax base.

However, a deduction would not be allowed with respect to domestic freight costs involved in bringing raw materials and work-in-process to the manufacturer. The determination of the freight deduction was expected to be complex for most wholesalers and would likely involve the use of formulae. It was suggested that Revenue Canada would promptly develop guidelines for use in this area.

7. Notional Values

Provided a wholesaler made at least 15% of his sales to retailers in representative quantities to two or more arm's-length customers, he could use a lower value in calculating tax on sales to end users. These notional values were similar in principle to the "established values" under the existing manufacturer's sales tax system. While in the past such notional valuation was allowed only by administrative practice and not provided for by statute, the rather complex mechanics of the proposed valuation scheme are included in the draft legislation.

8. Tax Rates

The general rate of federal sales tax would remain at 9% for six months after the implementation date of the shift of the sales tax to the wholesale level. At the end of this six month period, it was proposed that the general rate would drop to 8%. The tax rate on construction materials would remain at 5%, even though the incidence of sales tax on such goods would also shift to the wholesale level and the total amount of the tax collected would increase substantially.[3]

9. Timing of Payment

(a) Producers

Producers including "marginal manufacturers" would continue to carry inventory of raw materials, work-in-process and finished goods free of tax. If they sold taxable goods to retailers or end users, they would pay sales tax at the time of sale.

(b) Wholesalers

Wholesalers who sold goods by wholesale would be allowed to carry inventory either tax-paid or tax-free, depending upon the circumstances. The draft legislation provided guidelines for the determination of this question. The guidelines can be described as the "50/30" rules:

---

[3] The Department of Finance has estimated the tax increase on building materials at $60 million on a total of $600 million. On the other hand, it has estimated that reduction of the general rate from 9% to 8% would involve an offsetting overall revenue loss of $60 million.

(i) If a wholesaler sold more than 50% of its total sales to retailers, it must acquire resale merchandise free from sales tax and account for tax at the time of sale. The wholesaler could apply this rule to its total business, any of its divisions or branches or any of its distinct product lines, based on the preceding calendar year.

(ii) Where sales to retailers were less than 30% of total sales, the wholesaler would still be licensed but goods would be acquired tax-paid. On sales to retailers, the wholesaler would be required to pay tax on the difference between its selling price to these customers and its cost.

(iii) Wholesalers who made between 30% and 50% of their sales to retailers would be allowed the option to carry inventory either tax-paid or tax-free and to account for taxes as discussed in (i) or (ii).

(c) Retailers

Retailers would normally purchase inventory tax-paid and arrange for a refund of taxes in situations where sales were made to exempt customers. However, under the draft legislation, retailers who made more than 50% of their sales of taxable goods under exempt conditions in the prior three month period could apply to be licensed and authorized to acquire inventory on a tax-free basis. It was proposed that the licence and authorization would be cancelled automatically if the retailer failed to meet the "more than 50%" requirement for three consecutive years.

This licensing arrangement whereby a retailer could carry inventory tax-free was provided for at a cost. Licensed retailers would be required to account for tax on sales to end users on not less than 105% of their cost price or duty paid value.

10. Certificates and Authorizations

Under the draft legislation the existing system of licensing by way of manufacturer's "S" licences, wholesaler's "W" licences and cosmetics "C" licences has been altered. As previously described, all manufacturers and wholesalers and some retailers would be required to be licensed. However, having a licence would not be sufficient to enable the licensee to acquire goods from a supplier tax-free. In order to do so, the licensee would apply to Revenue Canada for an "authorization". An authorization number would be required where goods were acquired for further production as well as for resale by the licensee.

Authorizations would be granted in respect of a corporation as a whole, or restricted to its wholesale business, or the wholesale business of a division or branch, or the wholesale business in a distinct line or class of goods.

The draft legislation provided for cancellation of such authorizations by Revenue Canada for any reason, including a decline below the 30% level of sales by a wholesaler to retailers in each of the three preceding tax years.

Entities holding "W" wholesaler's licences under the existing manufacturer's sales tax system would be required to requalify under the new system. Should such organizations fail to meet the new guidelines they would not receive an authorization and would be required to convert tax-exempt inventory into tax-paid inventory at the implementation date of the new legislation.

11. Deemed Sales

The draft legislation also ensured that certain events, which were not in themselves sales, would be treated as such for federal sales tax purposes, resulting in the payment of sales tax at the time the specified activity occurred. These taxable events included:

(a) cessation of business by a wholesaler with tax-free inventory;

(b) commencement of the lease of goods on which no tax had been previously paid;

(c) production of goods from articles or materials supplied by another person; for delivery to that person;

(d) transfer by a wholesaler to a non-arm's-length retailer;

(e) transfer by a wholesaler of goods on consignment to any retailer;

(f) appropriation of goods for the wholesaler's own use; and

(g) giving away of free goods by a wholesaler except for replacement goods supplied under a written warranty and samples of goods that he usually sells in Canada.

12. Sales to Contractors and Repair Shops

The treatment of sales to contractors and repair shops required special consideration. Their treatment would depend on whether the vendor selling to them held inventories on a tax-paid or tax-free basis. If the vendor was primarily a wholesaler he would usually acquire inventories free from tax and all sales, including sales to contractors, would be subject to tax on the sale price. However, if the vendor was primarily a retailer, inventories would normally be acquired on a tax-paid basis and sales to contractors or repair shops from such tax-paid inventories would be exempt from further tax, as long as the contractor certified that he was buying the goods for installation under a supply and install contract rather than for resale.

13. Large Retailer Tax (LRT)

It was proposed that LRT would be imposed on any retailer or group of associated retailers whose annual sales and excise taxes payable ("Annual Tax Content") on goods acquired for resale exceeded $250,000. Associated retail groups would be treated as a single entity for the purposes of this tax. "Association" would be determined using rules which were very similar to those in use currently for income tax purposes.

(a) Calculation of Tax

Where the Annual Tax Content of a retailer or an associated group of retailers exceeded $750,000 LRT would be calculated as 15% of Annual Tax Content. This equates to an increase of 1.35% on sales tax at 9%, 1.2% on sales tax at 8% and 0.75% on sales tax at 5%.

Where the Annual Tax Content of a retailer or an associated group of retailers was between $250,000 and $750,000 a graduated tax liability was proposed in order to avoid a gross disparity between those retailers just above and those just below the

$250,000 threshold. For every $2 that the Annual Tax Content was below $750,000 a deduction of $1 would be allowed from the tax base up to a maximum of $250,000.

Associated retailer groups would be considered as single entities for LRT purposes so that the $250,000 threshold would be allocated among the individual members of the group in order to determine the annual deduction.

(b) Exemptions

Certain classes of goods would be exempted from LRT. While such exemptions were not clearly identified in the draft legislation, they were enumerated in the proposal paper and are listed below:

(i) "big ticket items" that do not normally flow through wholesalers, including automobiles, trucks and aircraft;

(ii) purchases of goods produced off-site in competition with on-site construction;

(iii) tobacco products and alcoholic beverages (which would still be taxed at the manufacturer's level);

(iv) contractors' purchases for real property contracts only;

(v) purchases of goods subsequently resold on a tax-exempt basis;

(vi) purchases of goods sold to another retailer; and

(vii) purchases by retailers who have elected to be licensed as wholesalers.

(c) Remittance

Remittance of LRT would be required by way of monthly instalments. The provisions for calculating these instalments would closely parallel those applying currently to corporation income tax instalments. Any balance owing would be due not later than three months after the end of the taxation year. Special rules would be provided for short taxation years and for associated groups of retailers.

V. Analysis of the Proposed Wholesale Tax

1. Advantages

The Department of Finance's White Paper of April 1982 stated that an ideal sales tax is one that provides fiscal flexibility to the taxing authority while achieving the highest degree of neutrality and certainty with the least administrative burden. This means that a good sales tax should:

(i) be neutral in its impact on competing taxable goods and between imported goods and domestically produced goods;

(ii) be imposed under a clear and concise statute which requires only simple administrative procedures and includes a minimum number of exceptions so that taxpayers may determine their tax liability with certainty;

(iii) impose the least possible compliance burden on both taxpayers and Revenue Canada; and

(iv) be capable of, and quickly responsive to, change to achieve desired fiscal and other economic policies.

The 1982 White Paper indicated that when the present sales tax system was implemented about 60 years ago it met most of these criteria. At that time both imported and domestically produced goods generally flowed through wholesalers and thus were taxed at a common point which was on acquisition by wholesalers. Over time, however, major changes have occurred in the marketing of manufactured goods in Canada. For example, the White Paper stated that while imported goods continue in most cases to flow through wholesalers and are taxed on the wholesaler's acquisition costs, Canadian manufacturers now sell a large proportion of their goods directly to retailers and users and those goods are often taxed on their sale price to retailers and users. The paper went on to state that marketing costs incurred by wholesalers are generally not taxed, although similar costs incurred by manufacturers who sell directly to retailers are taxed. Imported goods may enjoy a tax advantage over domestically produced goods because advertising, warranty and other marketing costs incurred in Canada, which are typically included in the taxable value of domestic goods, may not be reflected in the taxable value of imports. Freight costs incurred by domestic manufacturers on their raw materials are an element of the manufacturer's sale price and thus are taxed, whereas freight costs incurred in delivering imported, fully manufactured goods to Canada are generally not included in the value on which the tax on imported goods is calculated.

According to the Department of Finance the advantages of the wholesale tax are that it would:

"(i) remove the present bias against domestically produced goods;

(ii) achieve a more uniform tax burden on competing domestic manufacturers marketing their goods in different ways in Canada;

(iii) cause the tax to be calculated on the actual sale price in most instances, thereby obviating many of the discretionary adjustments and taxable values now made by Revenue Canada;

(iv) permit the introduction of an effective appeal mechanism,

(v) facilitate administration by eliminating many refund claims from wholesalers and retailers who have made sales of tax-paid goods to customers entitled to an exemption;

(vi) allow wholesalers to obtain their inventories exempt of tax and thus reduce their costs of inventories by an estimated $400 million; and

(vii) permit lowering the general rate from 9% to 8%" [since temporarily increased by 1% from 1984 to 1988 in the Spring 1983 Budget]."

In the Committee's view, the most important benefit to be derived from a wholesale tax would be an improvement in tax neutrality as between domestically manufactured goods and finished goods imported by a wholesaler and as regards wholesaler's private branded goods.

2. Disadvantages

(a) Untaxed Functions

When one examines the criteria by which a good sales tax is judged, on the whole a wholesale tax appears to be more neutral in its impact on competing taxable goods than a manufacturer's tax. However, a wholesale tax is far from being completely neutral in its impact. Particularly as regards direct imports by retailers and retailers' private branded goods, certain wholesaling functions may escape taxation. As well, in certain other industries such as direct selling enterprises (door-to-door businesses) and some franchised operations, certain retailing functions are included in the wholesaler's price and therefore the tax base appears to be too high.

(b) LRT Deficiencies

The Department of Finance has indicated one reason for the Large Retailer Tax was to deal with the problems of private branded goods and direct imports by retailers. However, the Large Retailer Tax is a blunt instrument which is unable to discriminate between the type and significance of wholesaling functions undertaken by different retailing firms. For example, two retailing firms with roughly the same size operations would bear the same amount of Large Retailer Tax even though one had no wholesaling operations whatever and the other undertook significant wholesaling operations.

Franchise operations and retailer buying groups probably largely avoid the application of LRT. Thus, the proposal would induce distortions in commercial arrangements. It would also involve costly procedures for implementation of the tax and for preparing annual returns.

(c) Retailer Margins

Not only does the wholesale tax not address functions which should be included in the base but which are performed after the point at which tax is levied but it also

ignores the disparity in the tax content of consumer purchases of taxable goods arising from differences in retail margins. Such retail margins are probably far greater than wholesale margins for most goods. Therefore, the goal of neutrality is not achieved because the tax content of the consumer's dollar spent on products having a high retail markup will be much less than that of the same dollar spent on products having a low retail markup.

(d) Notional Values

The Department of Finance has stated that a good sales tax should be imposed under a clear and concise statute and impose the least possible compliance burden on both taxpayers and Revenue Canada and has suggested that one of the advantages of a wholesale tax is that it will "cause the tax to be collected on the actual sale price in most instances thereby obviating many of the discretionary adjustments and taxable values now made by Revenue Canada".

However, as previously described, a wholesaler, under the government proposal, would be able to elect to use an alternative "notional" value in situations where it sells at more than one trade level or where it has certain"deemed" sales. The taxpayer is given the opportunity to use four different methods which involve calculating average sale prices (or average discounts from list) for a previous month or three months for each of the taxpayer's products, with an option to refine this method by doing such calculations by marketing region. As well, a fifth alternative allows Revenue Canada to prescribe notional values.

The legislation understandably is long, complex and difficult to understand. Calculation of averages for notional valuation must be done monthly. A company with hundreds or thousands of products might require long and complex analysis by computer to come up with such values. It is unclear how the calculation of such notional values would be adjusted for or normalized for such items as volume discounts granted quarterly or annually, late transportation deductions and other similar items.

The calculation of these values might be cumbersome, misleading and difficult where it is unclear who the customer is. This is especially a problem in the auto parts industry where complex transactions may occur and products may flow through a number of wholesalers each of whom may mark up the goods.

In summary, as a result of the introduction of the deemed sale provisions and a number of multi-tiered sales situations, it appears that in a large number of situations tax will instead be collected on a notional value. However, in some situations, tax will be collected on actual sale price because it is too complicated, cumbersome, confusing, time-consuming and expensive to calculate notional values continuously each month.

(e) Transportation Deductions

The manner in which the Department of Finance allows for deductions for transportation from the tax base discriminates against situations in which goods move from one wholesaler to another or between different wholesale outlets of the same wholesaler. Where goods are shipped from a manufacturer directly to retailers, none of the freight is taxed. However, where goods move from a producer to retailers through two or more wholesalers, some of the freight attracts tax. Analogous problems may arise in respect of imports of goods.

(f) Buying Groups

A wholesale tax might encourage retailers to form buying groups that do not take title to the goods, bypass the traditional wholesaler, purchase directly from the manufacturer and thereby reduce the tax base. It may even be feasible for a similar reduction to be achieved by having a wholesaler act as the agent of one or more retailers. One might question whether this type of move will not weaken the role of the wholesaler in today's economy. Since one criterion of a good tax is that it does not induce tax motivated changes in business practices, this is a serious criticism.

(g) Deemed Sales

As previously mentioned, it has been proposed that federal sales tax be paid, *inter alia*, upon cessation of a business, transfers to a wholesaler's own retail stores, and consignments of goods.

In theory, a sales tax should be imposed only at the time goods are sold. However, in the deemed sale situations tax is payable before the sale of the goods and before any monies have been received by the vendor with which to pay the tax. For example, oriental carpets are frequently delivered for consignment by importers to retailers, who may hold them for long periods before they are sold. Transfers by a wholesaler to its own retail stores also require payment of tax on an imputed wholesale markup. Serious administrative difficulties arise in establishing taxable values in such situations and in keeping track of such values in order to be able to adjust taxes payable if goods are transferred or returned at a price which varies from the deemed value on which tax was initially paid.

(h) Contractors and Repair Shops

Admittedly, treatment of sales to real property contractors and sales to repair shops is a complex problem for which no easy solution is possible. However, treating these purchasers as retailers for the purposes of the wholesale tax would be both cumbersome and unworkable in some situations. Contractors would be encouraged to search out suppliers with tax-paid inventories in order to obtain price reductions since the supplier would not have to pay tax on its mark-up. Suppliers holding tax-free inventories, who would be obliged to pay tax on their selling prices to such contractors, would be at a competitive disadvantage. In addition, vendors will be required to determine the business status of the parties to whom goods are being sold. These problems would be particularly acute for real property contractors.

(i) Licensing

A good sales tax should impose the least possible compliance burden and cost on both taxpayers and Revenue Canada. The wholesale tax appears to involve at least 20,000 more licensees than the present system. In addition, its reliance on authorizations and the "50/30" rules will not only cause increased paper work and unproductive administrative procedures, such as keeping track of the exchange of goods among retailers, the collection of exemption certificates from contractors and repair shops and the need to analyse the categories of purchasers on a continuing basis, but it will also lead to disparities between authorized and unauthorized firms.

(j) Transitional Provisions

Under the wholesale tax certain firms would be required to convert tax-paid inventory to tax-free inventory. The details which have been released indicate that those firms who have consistently purchased inventory on a tax-included basis would be required to absorb an arbitrary 25% discount in obtaining a refund on the sales tax content of such inventory unless they can definitely establish the tax content of the inventory supplied to them and on hand at the transition date. Notwithstanding that some of such inventory will have been acquired from other distributors, in which case some discount is warranted, where goods have been purchased from the manufacturers of those products it is unfair to require wholesalers to absorb a 25% discount and thereby to obtain a refund which in some cases is less than the tax actually paid.

Other costs related to the conversion will not be minimal for most firms. Such firms will be required to make costly adjustments to computer systems, invoices, purchase orders, internal records, catalogues and price lists. They may also be required to renegotiate existing contracts for the supply of goods and services. For companies using notional values, major adjustments will be required to comply with new rules while other companies will find notional values available to them for the first time. Companies which have never used notional values will have to adapt to this complicated system. In fact, for at least 20,000 new licensees under a wholesale tax system, all of the rules must be mastered including tax calculation (rules for determining sale prices and allowable deductions from sale price such as discounts, transportation and installation, etc.) notional valuation and tax payment.

Certain firms will face further complexity when attempting to cope with the calculation requirements of the Large Retailer Tax, the special rules for contractors, the necessity, in some circumstances, to identify freight-in to ensure its deductibility, and the need to calculate the foreign freight component of certain imports.

VI. Taxation of Gasoline and Diesel Fuel

The Committee has actually been able to study a Canadian wholesale tax system in operation. In April 1980 the tax on motive fuels was returned to the *ad valorem* basis and the tax level shifted to the wholesaler, by deeming wholesalers to be manufacturers. Serious problems have arisen in calculating these taxes which have been exacerbated by the increasing volatility of the gasoline market. Many major oil companies make a large percentage of their sales directly to consumers either through company operated service stations or through consignment sales by independent service stations. Notional values must be established for such transactions by reference to the prices at which sales are made to independent retailers who purchase for resale to consumers, requiring an immense amount of calculation to arrive at notional values.

This problem is compounded when one considers that the oil companies may have several hundred specific zones for which separate calculations must be made. Since not all companies sell in the same areas and in the same volumes it is likely that a notional value established by one company in one zone may not be exactly the same as that established by another company for a similar zone and thus there may be differences in the tax content of the consumer dollar spent on fuels between competing brands even in the same area. Since only a few grades of motive fuels are sold and since the products are quite similar from company to company we question the need for the usual type of *ad valorem* tax. A move back to a unit per litre tax on sales of motive fuels would greatly simplify and equalize the tax-paying situation, even if this figure had to be changed each month to reflect price changes in the retail market.

Such a procedure is currently being used by the provinces to collect provincial motive fuel taxes. While specific methodology varies among the provinces, generally the provincial tax is levied as a fixed percentage of "an average retail price" determined and fixed, usually on a quarterly basis, by means of a representative statistical sampling of prices of that fuel.

VII. Modifying the Manufacturer's Sales Tax As an Interim Solution

The Committee fully recognizes the defects in the present manufacturer's sales tax which have motivated the proposal to shift to a wholesale tax, that is, to a tax levied on the prices paid by retailers, whether they purchase from manufacturers, distributors or wholesalers or whether they import directly. While, on balance, we are not prepared to recommend such a change, we are not content to leave the manufacturer's sales tax in its present form. Its defects will, however, have to be addressed within the framework of the present tax system until the Government is ready, willing and able to institute some form of tax at the consumer level in its place.

The defects which must be addressed are the following:

1. The tax advantage which imported goods enjoy in some circumstances over competing domestically produced goods.

2. The absence of a legally valid, workable system of discounts from a manufacturer's actual selling prices, in order to deal with the disparity of tax burden on domestic goods marketed through different distribution channels.

3. Defects in the concept of marginal manufacturing.

4. The proper tax treatment of wholesaler's and retailer's private brands.

5. Establishing a proper assessment and appeal procedure.

6. Providing an allowance for sales tax purposes in respect of a manufacturer's bad debts.

7. Eliminating criminal penalties for non-payment of tax, not amounting to tax evasion.

8. Eliminating the liability of an innocent vendor in respect of incorrect exemption certificates supplied to him by purchasers.

1. Countering the Tax Advantage Enjoyed by Some Imported Goods

There can be little doubt that in certain circumstances the present tax system favours imported goods over competing domestically produced goods. For example, whereas a Canadian manufacturer of a product which does not go through the wholesale level in Canada, but is sold directly to retailers, ordinarily pays tax on his selling price to these retailers, a Canadian importer of similar goods who also sells to retailers pays tax on the duty paid value, i.e., on the value for duty plus customs duty, if any. (Duty paid value will in many cases be equivalent to landed cost, exclusive of inbound transportation charges, but these figures are not necessarily equivalent where special valuation

rules apply under the Customs Act).[4] All the costs associated with warehousing, advertising and selling such imported goods, as well as the importer's profit margin, escape sales taxes in these circumstances, whereas they are fully taxed when domestically produced goods are sold.

One sees this problem most clearly when one compares the sales tax treatment of automobiles produced and sold in Canada with that of automobiles produced in Japan and sold in Canada. Analysis of information derived from Statistics Canada catalogues no. 63-007 and 65-007, shows that in 1982 the average Japanese car imported into Canada had a value for duty of $5,046. Using the 1983 duty rate of 12.1% the duty would amount to $611. Sales tax at 9%, amounting to $509, was payable on the duty paid value of $5,657. The average retail price of these automobiles was $8,706, excluding provincial sales tax, and the average cost to the dealer, excluding federal sales tax, was estimated at $6,963. If this automobile had been produced in Canada and if it had been sold to the dealer for the same figure of $6,963 plus sales tax, the federal sales tax would have been levied on this figure and would have amounted to $627, a difference of $118 per automobile, or 23.2%. A similar calculation in respect of light trucks indicates a differential of $158 per truck or 32.1%. In 1982 about 178,000 Japanese cars and 34,000 Japanese light trucks were sold in Canada, with the result that the total sales tax advantage enjoyed by imported Japanese automobiles and light trucks amounted to about $26,400,000. Many other examples of such tax differentials are available. However, the importance of automobiles in terms of sales tax revenue makes this example most dramatic. It is estimated that the tax on motor vehicles currently accounts for 12 to 13% of total sales tax revenues.[5]

The example which has been given involves a domestic industry in which goods are sold directly by manufacturers to retailers, where tax is charged on actual selling prices to these retailers, while competing goods are imported by wholesalers who also sell to retailers, but who pay tax on the duty paid value of their imports. However, there are other situations in which analogous types of discrimination take place:

(a) where a Canadian manufacturer of automobile parts sells to wholesalers and accounts for tax on his actual selling prices, whose competing goods are imported by a distributor who also sells to wholesalers but who pays tax on the duty paid value of his imports; and

(b) where a Canadian manufacturer of office machines sells to users and accounts for tax on his actual selling prices, while competing goods are imported by a retailer who also sells to users but who pays tax on the duty paid value of his imports.

In all these cases, we can deal with these problems within the framework of a manufacturer's sales tax by amending the present statute in order to permit the tax authorities to deem these importers to be manufacturers for sales tax purposes. Deeming someone

---

[4] The present Canadian customs valuation rules will be replaced on January 1, 1985 by new rules adopted at the Tokyo Round of GATT negotiations. The effect of these new rules will be to eliminate a number of features of the present rules which artificially increase value for duty and provide greater tariff protection for Canadian imports. Since imported goods are subject to sales tax on their duty paid value (i.e., on their value for duty plus the duty), there may be a significant reduction in the sales tax on many imported goods, commencing in 1985, which will make the need for change in the sales tax rules more urgent.

[5] An anomalous situation exists with regard to U.S.-made automobiles which are imported duty free under the Auto Pact; this situation is described on p. 36 of this Report.

to be a manufacturer who would not ordinarily be so regarded would not be a novel feature of the Excise Tax Act; the present subsection 2(1) already includes a number of provisions which deem certain persons to be manufacturers. An importer who would be deemed to be a manufacturer would have a licence entitling him to avoid payment of sales tax at the time he brought the goods into Canada, but he would be required to pay sales tax on his sales.

Our proposal is that if importers of a particular kind of goods are selling them to persons who are at the trade level at which Canadian manufacturers of that kind of goods are paying tax, a procedure should be adopted whereby these importers will be deemed to be manufacturers. Then, the sales which they make to persons at the trade level at which Canadian manufacturers are paying tax will also be taxed at that level. To revert to the example of imported automobiles, since importers sell to retailers and Canadian manufacturers also sell to retailers and pay tax on the selling price to retailers, these importers would be deemed to be manufacturers. However, if a retailer imported automobiles, he would continue to pay tax on their duty paid value. If the importer made some of his sales to retailers and some directly to users, at higher prices, he would still be required to be licensed as a manufacturer. However, while he would pay tax on his sales to retailers based on his actual selling prices to them, he would pay tax on his sales to users, based on the prices charged to retailers, in accordance with our proposal relating to notional values.

It is important to recognize that this proposal is not intended to require all importers to be licensed as manufacturers. If we revert to the three examples previously given and modify them somewhat, this can be clearly demonstrated:

(a) If Canadian manufacturers sell to wholesalers and account for tax on their sales at that trade level, an importer who sold to retailers would not be deemed to be a manufacturer and would continue to pay tax on the duty paid value at the time of importation.[6]

(b) If Canadian manufacturers sell to distributors and account for tax on their sales at that trade level, an importer who sold to wholesalers would not be deemed to be a manufacturer.

(c) If Canadian manufacturers sell to users and account for tax on their sales at that trade level, an importer who bought for his own use would not be deemed to be a manufacturer.

Subsection 32(1) and paragraph 49(1)(a) of the draft legislation proposed a somewhat similar solution, within the framework of the wholesale tax, in order to deal with the tax advantage which might be enjoyed by retailers who imported goods for resale to users, where Canadian manufacturers of such items as telecommunications equipment sold

---

[6] In theory, tax will be levied on the cost to the wholesaler, which is the same trade level as the duty paid value in respect of which tax is paid by the importer. In fact, however, the manufacturer may remain at a disadvantage, since the importer may be performing functions akin to those performed by the manufacturer, although those functions are not captured in the sales tax base. We can find no mechanism other than a reference to trade level which simultaneously offers redress to the manufacturer, natural justice to the importer and guidance to the courts. No solution short of a shift in the application of the tax to the retail level can redress these potential disadvantages.

Similar reasoning applies to the two following examples.

them directly to users. The proposal which we have made is similar in concept to that proposed in these draft provisions relating to the wholesale tax, although it is framed in terms of a manufacturer's sales tax.

The terms of reference of the Committee require that we recommend solutions that "do not contravene Canada's obligations under GATT and will not cause retaliation by its international trading partners." We have requested legal opinions from the Department of Justice on this important question and we are satisfied that since the effect of our proposal would simply be to equalize the taxes imposed on domestic and imported goods, rather than to discriminate against imported goods, it ought not to be regarded as infringing our obligations under the General Agreement on Tariffs and Trade.

Since the proposal involves the levying of an internal, indirect tax on imported goods, the compatibility of this proposal with the GATT requires an analysis of Article III of the Agreement.

The critical internal tax provisions of Article III are paragraphs 1 and 2.

> *"1. The contracting parties recognize that internal taxes and other internal charges, and laws, regulations and requirements affecting the internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use of products, and internal quantitative regulations requiring the mixture, processing or use of products in specified amounts or proportions, should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production.*
>
> *2. The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products. Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1".*

Paragraph 1 states the general principle that internal taxes should not be applied so as to afford protection to domestic production. The first sentence of paragraph 2 prohibits discriminatory taxes on like imported products, which are not to be subject directly or indirectly to internal taxes in excess of those applied directly or indirectly to like domestic production. The second sentence of that paragraph prohibits the imposition of internal taxes on imported or domestic products in a manner that would afford protection to domestic production.

The converse situation, such as the one with which we are concerned, where the application of an internal tax discriminates against domestic production, has been considered by a number of GATT working groups. The concept of imposing "equalization charges" upon imports so as not to discriminate against domestic production appears to be accepted both by the OECD and by the GATT. Such equalization charges may be imposed even if the customs duties on the goods have been the subject of international agreement in GATT tariff negotiations. Thus, where an equalization charge is imposed on the imported goods so as to eliminate the discrimination against domestic goods caused by the application of the internal tax, there can be no valid charge of violation of the principles of Article III. There seems no reason why the amount of tax exigible on imports could not vary from product to product, depending upon the trading pattern and the degree of integration in the distribution network.

The procedure to be followed in deeming an importer to be a manufacturer must meet the requirements of natural justice. The Committee is concerned that the proposed subsection 32(1) and paragraph 49(1)(a) of the draft amendments simply provide for a regulation to be made by the Governor-in-Council treating the importer of a particular class of goods as a wholesaler for the purposes of the wholesale tax, without any procedural safeguards whatever. We suggest that before any importer is deemed to be a manufacturer a two-level procedure should be followed, commencing in the Excise Branch of the Department of National Revenue but with a right of appeal to the Tariff Board.

This type of proceeding would ordinarily be initiated by a Canadian manufacturer who complained to the Excise Branch that imported goods which competed with his own production enjoyed a tax advantage. However, the Excise Branch could itself initiate the proceeding. The Minister would then notify all interested parties and publish a notice in the Canada Gazette. A relatively informal hearing would then take place within the Excise Branch (perhaps in consultation with the Department of Finance and the Department of Industry, Trade and Commerce) concerning the trading patterns in respect of both domestic and imported goods, resulting in a published decision as to whether or not the Minister would recommend to the Governor-in-Council that this particular class of imported goods be made subject to a regulation treating as manufacturers those importers who sell to persons who are at the same trade level as that at which Canadian manufacturers of such goods are paying tax.

If no appeal were lodged from this decision within a certain period of time, the recommendation would go forward to the Governor-in-Council and, presumably, an Order-in-Council would then be made. However, it would be possible for an interested party who objected to it to appeal the Minister's decision to the Tariff Board, which would then hear the matter, in a more formal manner, upon appropriate notice to all interested parties, including publication in the Canada Gazette.[7] If the Tariff Board so decided, it would recommend to the Minister that he recommend to the Governor-in-Council that an appropriate Order-in-Council be issued in respect of the particular class of goods. The Tariff Board's decision should not of itself have the effect of changing the law and requiring an importer to be treated as a manufacturer; it should operate only as a recommendation to the Minister, which he may choose to accept or reject, but he should be prepared to justify his action to Parliament.[8]

In order to simplify the administration of this proposal, we suggest that an importer who would otherwise be deemed to be a manufacturer under this proposal should have the option to avoid the complications of licensing and accounting for tax on his sales by paying a surcharge or "uplift" on the sales tax which is payable at the time of importation. The amount of this "uplift" would be set by Order-in-Council on the recommendation of the Minister of National Revenue, as part of the procedure for deeming importers to be manufacturers in respect of a particular product. The amount would be such as would, in the opinion of the Excise Branch, roughly equate the sales tax positions in respect of imported and domestic goods.

---

[7] The experience of the Tariff Board in dealing with many difficult customs and sales tax matters recommends it as the appropriate tribunal to handle these appeals. However, its personnel might have to be increased in order to deal with the additional duties which we have proposed for it under this recommendation and the others we are making.

[8] One might imagine a situation where the Tariff Board was not prepared to recommend that importers of a particular product be deemed to be manufacturers, but the Minister may be more concerned about unemployment in the Canadian firms manufacturing that product and might decide that it was in the national interest to treat these importers as manufacturers.

In some cases it may be more convenient for the Minister to combat tax discrimination in favour of imported goods by giving Canadian manufacturers the right to account for tax on a lower determined value, which would have the effect of bringing the price level on which they would pay tax to one which was comparable to the duty paid value of imported goods.[9] We do not rule out this alternative solution to the problem, particularly where the volume of imports is large and the volume of Canadian production is small.

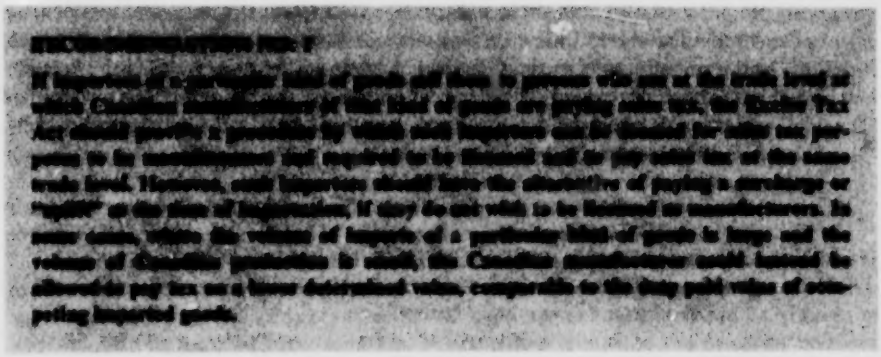
An objection may perhaps be raised to this proposal, on the ground that it does not require the issuance of licences to second and third tier wholesalers, in situations where domestically produced goods are sold directly by manufacturers to retailers and tax is paid on their actual selling prices to retailers. If only the actual importer of competing goods were required to be licensed as a manufacturer, any wholesalers to whom he sold or to whom purchasers from him sold would not be affected and the tax discrimination in favour of imported goods would not be entirely eliminated. However, it seems to us unlikely that there would be any second or third tier wholesalers dealing in imported goods in situations where that particular kind of domestic good was sold directly from manufacturers to retailers. In addition, the difficulty of tracing and identifying the goods after they have been imported and sold by the actual importer and when they are in the hands of second and third tier wholesalers, particularly those who deal in many kinds of goods, seems formidable.

A more serious question arises as to whether our proposal could result in encouraging foreign exporters to set up Canadian subsidiaries to act as importer-distributors and to resell their products to wholesalers who previously imported directly on their own account. Even if the foreign exporter's Canadian subsidiary were deemed to be a manufacturer and required to pay tax on its selling price, its markup would be relatively modest and the tax advantage enjoyed by imported goods would continue. However, it seems to us that this situation is also unlikely to occur very often, since an importer would be unlikely to encourage the establishment of such a Canadian subsidiary by his foreign supplier with whom he dealt at arm's length, for fear that it might lead to his displacement. If the Canadian wholesaler did not deal at arm's length with the foreign supplier and its Canadian subsidiary, the transfer price could be adjusted for tax purposes by the Minister under the present section 34, as amended in accordance with our proposals. Finally, if the Canadian subsidiary of the foreign supplier were merely a company without visible functions apart from invoicing, jurisprudence of long standing under the Excise Tax Act could be used to justify treating it as a sham and ignoring it for sales tax purposes.[10]

---

[9] It is interesting to note that between 1923 and 1943 the Special War Revenue Act (subsequently renamed the Excise Tax Act) provided for a refund or reduction of sales tax, not exceeding 25%, for goods manufactured or produced in Canada, when similar goods were imported into Canada free of customs duty and evidence satisfactory to the Minister was produced that such Canadian goods were at a disadvantage in competition with similar imported goods. Presumably, any disadvantages relating to imported goods which were subject to customs duty could be dealt with by suitable adjustments to the rates of duty.

[10] An alternative approach to the one suggested in the body of this report has been proposed to us, based on the view that the problem of sales tax discrimination in favour of imported goods is primarily either a private brand problem or one involving exclusive distribution rights. The solution proposed involves expanding the definition of those who are deemed to be manufacturers or producers under the present paragraph 2(1)(b) of the Excise Tax Act to include all those non-manufacturers who either own private brand trade marks or trade names or who have exclusive distribution rights which effectively give them control over such trade marks or trade names in Canada. *(continued on p. 31)*



2. Treatment of Notional Values under a Modified Manufacturer's Sales Tax System

One of the least satisfactory aspects of the present Excise Tax Act is its treatment of notional values. Although the Act requires that sales tax be paid on the actual selling price of goods sold by a manufacturer, it was recognized long ago that a literal application of this requirement would create great unfairness when goods were sold by a manufacturer to more than one trade level of customer. For example, if a manufacturer sold a particular item to wholesalers for $1.00 per unit, to retailers for $1.20, and directly to consumers for $1.50, and if tax had to be charged at, say, 10% on all these prices, a wholesaler who paid tax of only 10¢ per unit would enjoy a competitive advantage in dealing with retailers over the manufacturer himself, who would have to charge 12¢ per unit on his sales to retailers. Similarly, if the manufacturer had to charge 15¢ tax on his sales to users, he would be at a competitive disadvantage as compared with both wholesalers and retailers.

It is certainly true that most imported goods which are generally regarded as enjoying a sales tax advantage over domestically-produced goods bear trade marks or trade names which are extensively advertised. However, where these trade marks or trade names belong to the importer, the problem which we face is not essentially different from the general private brand situation which exists in respect of all domestically-produced goods that are sold under the private brand of a wholesaler or retailer. The difficulty in extending paragraph 2(1)(b) to include all wholesaler's and retailer's private brands is referred to elsewhere in this report; although the matter is not free from doubt, we are not prepared to recommend such extension.

However, in the more typical case, the trade mark or trade name of imported goods belongs to a foreign manufacturer and the goods are advertised and promoted in Canada by an exclusive Canadian distributor. In some cases this exclusive distributor is a subsidiary or affiliate of the foreign manufacturer, but in other cases there is a true arm's-length relationship. An arm's-length distributor can be expected to engage in extensive advertising and marketing of a product only if his distributorship rights are protected by a contract of some reasonable duration. It has been suggested that where an importer has exclusive Canadian distribution rights for an imported product he ought to be treated as the manufacturer for sales tax purposes, under an extended version of paragraph 2(1)(b), even though the trade mark or trade name belongs to the exporter. At first blush, this does not seem at all unreasonable in principle, particularly since such distributors in many cases sell to the same trade levels of customers as do Canadian manufacturers; distributors of imported automobiles come first to mind, since they carry on extensive advertising activities.

However, there are a number of problems which have to be faced if this concept is to be adopted:

1. Some imported brand name products are marketed in Canada by importers who have exclusive distribution rights only in their own regions and who are not permitted to sell in other regions. If, for example, a foreign manufacturer has appointed exclusive distributors for each of five regions, the Atlantic provinces, Quebec, Ontario, the Prairie provinces and British Columbia, each of whom is independent of the others and of the exporter, none of them would qualify as the exclusive Canadian

(continued on p. 32)

In order to deal with these situations, an administrative practice was developed whereby a manufacturer could, in certain circumstances, account for tax on all his sales to retailers and consumers at the price he charged to wholesalers, called the "established wholesale value", provided that a certain minimum percentage of sales were made to wholesalers with whom he dealt at arm's length. For example, paragraph 6 of Memorandum ET-202 provides:

> *"A manufacturer who has an established price to wholesalers for goods of his manufacture may account for tax on shipment or transfer of these goods from his manufacturing premises or his wholesale branch*
>
> *(a) on sale to retailers or users, or*
>
> *(b) on consignment (except salesmen's samples), or*
>
> *(c) for stock in his retail branch*
>
> *computed on his established price to wholesalers, except where specific instructions to the contrary have been issued."*

---

distributor and yet there would be little reason to treat them differently for sales tax purposes than an exclusive Canadian distributor.

2. In some cases, an importer may not have any sales tax advantage at all over a Canadian manufacturer, even if he has an exclusive right to distribute an imported product in Canada. If the importer does not engage in extensive advertising of the product and if he is not obliged to finance major marketing activities, but merely carries on relatively modest selling efforts, as would be quite common with goods which are purchased primarily by businesses or institutions, it would be difficult to justify treating him as the manufacturer for sales tax purposes.

3. It is by no means inconceivable that a distribution contract, even one negotiated at arm's length, could appear on its face to involve a non-exclusive distribution right in Canada. However, it may be terminable on relatively short notice and the parties may have an oral understanding that it will be terminated by the distributor if the foreign manufacturer appoints any other distributor. In order to deal with this type of situation, it might be necessary for the law to deem a non-exclusive distributor to be the manufacturer of an imported product if he accounted for some very large percentage, say, 80% of the volume of imports over a period of years. However, where other Canadian importers were not merely casual dealers in these goods, it would be unfair to treat only the largest importer as a manufacturer. Giving the Minister of National Revenue discretion to deem the largest importer to be a manufacturer for sales tax purposes does not seem to improve this situation.

4. The proposal would affect imports of private branded goods and imports of goods which are subject to exclusive or nearly exclusive distribution rights even where there are no Canadian-made equivalents and where no disparity can exist between imported and domestically-produced goods.

5. It would be inappropriate, and perhaps contrary to Canada's obligations under GATT, to treat an exclusive distributor of an imported product as the manufacturer for sales tax purposes unless exclusive distributors of domestically-produced product were similarly treated. We have been unable to arrive at a satisfactory method of dealing with the domestic private brand situation and we have recommended against any extension of paragraph 2(1)(b) to include all wholesaler's and retailer's private brands. We would be inconsistent if we were to treat exclusive distribution rights in respect of domestically-produced goods as being sufficient to cause the distributor to be deemed to be a manufacturer and, having regard to GATT, we are not prepared to recommend treating a Canadian distributor of imported goods any differently.

In view of these considerations, we are forced to conclude that, while some exclusive or nearly exclusive distributors of imported goods ought to be treated as manufacturers for sales tax purposes, the criterion for designating them as manufacturers ought to be whether there is tax discrimination arising from a difference between the trade level at which imports are taxed and the trade level at which competing domestically-produced goods are taxed, rather than the simple possession of distribution rights or of a private brand.

In addition, where the manufacturer is unable to meet the requirements of Memorandum ET-202, but there is a significant wholesale level of distribution in Canada in the class of goods in which he dealt, the Minister often prescribes a "determined wholesale value", based upon the Excise Branch's analysis of Canadian wholesale margins in that class of goods. Similar arrangements are often made for manufacturers who sold directly to consumers, by either a system of established values or determined values.

There are a number of serious defects in the present system of notional values:

1. It is totally lacking in legal validity.[11] Since the Act requires tax to be paid on the actual selling price, for the Minister to allow tax to be paid on any amount which is less than that price amounts to an extra-legal concession, which can be granted or withheld at his officials' discretion. While it is a tribute to the integrity and wisdom of these officials that there are so few complaints concerning their handling of such matters, it is unseemly, and even shocking, that a manufacturer who believes in good faith that he ought to receive a greater discount from his actual selling prices to retailers or consumers than the Excise Branch is prepared to allow him must remind himself that if he were to take the matter to court he would get no discount at all.

2. The Excise Branch considers that, while it has a moral obligation to prevent unfair price competition based on differences in tax content in respect of a particular class of goods between those selling at different trade levels, it has no obligation to equalize the tax content of different non-competing classes of goods. For example, since there is no wholesale trade level in respect of Canadian-produced automobiles, tax is paid by manufacturers on their actual selling prices to retailers. On the other hand, manufacturers of certain automobile parts for the automotive aftermarket who sell exclusively to distributors, who in turn resell to wholesalers, account for tax on their actual selling prices to those distributors. In the end result, the percentage tax content of automobiles purchased by retailers may greatly exceed that of automotive parts purchased by retailers, even though the nominal tax rate under the Excise Tax Act is the same for both classes of goods.

3. Over the years Canadian distribution patterns have changed greatly, and it is by no means unusual to find that in a particular trade there are no wholesalers at all and that goods are sold directly by manufacturers to retailers, but at widely varying prices, based upon the volume of their purchases, their bargaining power, their credit-worthiness, etc. This problem is not currently addressed by the Excise Branch, which requires tax to be paid on the manufacturer's actual selling prices to his various customers, even though this may create the same sort of unfair competition based on tax advantages which the wholesale discount procedure was intended to eliminate.

It is commendable that the Government has now indicated that it is prepared to give the discount procedure a proper statutory basis, at least as regards its main elements. The draft wholesale tax legislation provides, in effect, that if a wholesaler regularly makes at least 15% of his sales of a particular class of goods to two or more independent retailers, he can account for tax on his sales to users based on the average prices charged to retailers.

---

[11] As early as 1928, the Supreme Court of Ontario held in *Attorney General of Canada v. Coleman Products Co.*, [1929] 1 D.L.R. 658, that it was beyond the powers of the Minister to make any regulation that would vary, modify or change the statutory rule that tax was payable on the actual selling price.

While this Committee approves the intent of this proposal, which we assume would be suitably modified, more or less along the lines of Memorandum ET-202, if the manufacturer's sales tax were retained, we believe that this type of legislation no longer meets the needs of contemporary distribution networks. The distinctions between distributors, wholesalers and retailers have become somewhat blurred, and manufacturers may sell to customers at all these trade levels at varying prices which are usually unrelated to the purchaser's classification as one or other type of dealer.

Accordingly, we suggest that the principle which should be followed in drafting new notional value legislation should be that a manufacturer should be entitled to account for tax on all his sales of like goods based on his actual selling prices to those customers at any trade level to whom he regularly makes sales at the lowest prices. However, a majority of our Committee questions the long established requirement that these sales be made to at least two independent customers with whom the manufacturer deals at arm's length; in their opinion, one independent customer should be sufficient. Nevertheless, at least 15% of the manufacturer's sales should be made to the most favoured customer or customers in order to permit these sales to be used as the basis for accounting for tax on other sales.

The operation of this proposal can be illustrated by assuming that a manufacturer sells a particular product to the following customers:

A, to whom he makes 10% of his sales at a price of $95 per unit,

B, to whom he makes 8% of his sales at a price of $100 per unit,

C, to whom he makes 4% of his sales at a price of $105 per unit, and

a large number of other customers, to whom he makes the remaining 78% of his sales at a price of $110 per unit.

In order to encompass 15% of his sales, the manufacturer would have to include in his calculations the sales to both A and B. Under our proposal he would have to account for tax on a notional sale price of $100 on his sales to all customers other than A and B; tax would still be accounted for on sales to A and B based on actual selling prices. Inclusion of this principle in the new legislation would, we believe, substantially improve the Government's proposal to give a statutory basis to the present system of established wholesale values.

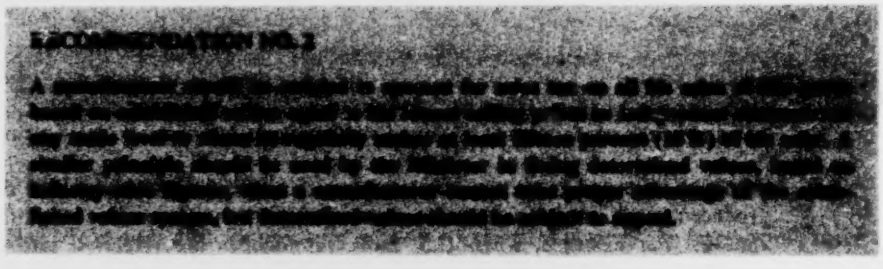
Perusal of section 37 of the draft wholesale tax legislation, the section which provides a statutory basis for determining notional values where a wholesaler sells directly to users, reveals how extraordinarily complex such legislation has to be in order to accomplish its intended purpose. Such complexity inevitably leads to the need for further modification and refinement in order to remove anomalies and to respond to changing conditions. It is a great deal easier to modify regulations issued under a statute than to amend the statute itself. We should, therefore, prefer that only the general principle which we have stated be embodied in the sales tax legislation and that the Governor-in-Council be authorized to issue regulations which will spell out its detailed application. Our experience with the very detailed regulations dealing with capital cost allowances under the Income Tax Act encourages us to believe that this is the better approach.

The present system of determined wholesale values presents much greater problems, since it requires an analysis of trading patterns in a whole industry rather than those of a particular manufacturer. At present, if a manufacturer sells only to retailers, but

some of his competitors sell to wholesalers, the Excise Branch will frequently investigate the industry and fix a determined wholesale value, usually based on a percentage discount from the first manufacturer's selling prices to retailers.[12] Like established wholesale values, determined wholesale values have no legal basis under the present Excise Tax Act. However, unlike established wholesale values, it is much more difficult to envisage how determined wholesale values can be given a legal basis which will be perceived to be fair and reasonable.

Usually, only the Excise Branch has full access to information as to the trade patterns and mark-ups of the manufacturer's competitors. In the first instance, therefore, determined wholesale values ought to be set by the Governor-in-Council, on the recommendation of the Minister of National Revenue, who, of course, will be advised by officials of the Excise Branch. However, a manufacturer who believes that the value which has been determined in this manner is unduly high should have some right of appeal to an independent tribunal. Since the information in the possession of the Excise Branch must be kept confidential, a quasi-judicial hearing, with all witnesses being examined and cross-examined under oath, appears quite impractical. It is for this reason that the draft legislation for the wholesale tax provided an objective basis, not depending upon administrative discretion, for establishing notional values when goods were sold by a wholesaler both to retailers and users, but provided for notional values simply to be determined by the Governor-in-Council, without any right of appeal, when goods were sold by a wholesaler only to users.

The Committee has been unable to find an entirely satisfactory method for fixing determined wholesale values under a modified manufacturer's sales tax, one which would give manufacturers the feeling that officials of the Excise Branch who are responsible for recommending these values are not acting as judges in a cause in which the Branch has a direct financial interest. In order to avoid this situation, we consider that it would be preferable if the Tariff Board, which is independent of the tax collection machinery, were empowered to make this type of investigation, using its own staff, in conjunction with officials of the Excise Branch. After investigation, the Board could make a recommendation to the Governor-in-Council as to whether or not a determined wholesale value should be established and, if so, what that value should be. The independence of the Tariff Board would provide a greater degree of assurance to manufacturers that their concerns are recognized, in situations in which the need for confidentiality precludes an ordinary quasi-judicial hearing. Reasonable time constraints should be inserted in the legislation, to ensure that a manufacturer's request for a determined value is dealt with promptly by the Excise Branch and the Tariff Board.



[12] For some reason, the Excise Branch is at present without legal authority to examine the books and records of a business in order to obtain information which it requires in order to fix a determined value for other firms in the same industry. We suggest that the legislation specifically permit this type of investigation.

3. Marginal Manufacturing

Paragraph 2(1)(f) of the Excise Tax Act states that "manufacturer or producer" includes "any person who, by himself or through another person acting for him, assembles, blends, mixes, cuts to size, dilutes, bottles, packages, repackages or otherwise prepares goods for sale, other than a person who so prepares goods in a retail store for sale in that store exclusively and directly to consumers."

This provision, which was enacted by Statutes of Canada, 1980-81, chapter 68, subsection 1(3), and which came into force on January 1, 1981, to some extent merely restates the law which existed prior to its enactment, insofar as it refers to any person who "assembles", "blends" or "mixes" goods. It possibly also merely restates the pre-existing law in respect of a person who dilutes liquids. However, the Supreme Court of Canada had previously held that a person who purchased large rolls of aluminum foil and cut them to size and packaged them for domestic sale was not a manufacturer or producer; [13] the inclusion of the words "cuts to size" therefore effected a change in the prior law. In addition, it seems clear that before 1981 anyone who bottled, packaged or repackaged goods was not a manufacturer or producer.

The enactment of paragraph 2(1)(f) has had a significant effect on sales taxation. In some cases, where goods had previously been imported in bulk for packaging and distribution in Canada, treating packaging as "marginal manufacturing" has encouraged importers to import fully packaged goods and thereby to avoid being treated as manufacturers, a situation which may have actually reduced Canadian employment by these importers and their purchases from the Canadian packaging industry. For example, in its submission to the Committee, the Canadian Toy Manufacturers Association has claimed that the implementation of the marginal manufacturing rule has resulted in the loss of 325 jobs for the two largest Canadian companies (both of which carry on business as both manufacturers and importers).

The reference in paragraph 2(1)(f) to any person who "otherwise prepares goods for sale" has had some startling results. For example, the Excise Branch has ruled that where an automobile importer attaches decals to an imported car in the form of "racing stripes", he is thereby preparing the car for sale and he will be subject to tax as a manufacturer or producer on his selling prices to retailers. It has even been suggested by some persons outside Government that if an automobile importer simply removes protective wrappings which have been used to prevent damage to an automobile in transit, he is thereby rendering himself liable to tax as a manufacturer or producer under this paragraph; if this preparation were done by a retail dealer, rather than by the importer, it would be excluded from the operation of this paragraph, by reason of the last clause in paragraph 2(1)(f). Other unusual examples of marginal manufacturing have been pointed out to us, such as changing the keys on a word processor from blank to engraved keys, and making very minor modifications to imported electrical equipment to bring it into conformity with Canadian Standards Association specifications.

Although imported goods may sometimes enjoy a sales tax advantage over domestically produced goods, there are also situations in which they may suffer a significant disadvantage. For example, when U.S. built automobiles are imported into Canada by Canadian manufacturers under the terms of the Auto Pact, they are not subject to customs duty, but sales tax is paid on their "duty-paid value", which, under the present

---

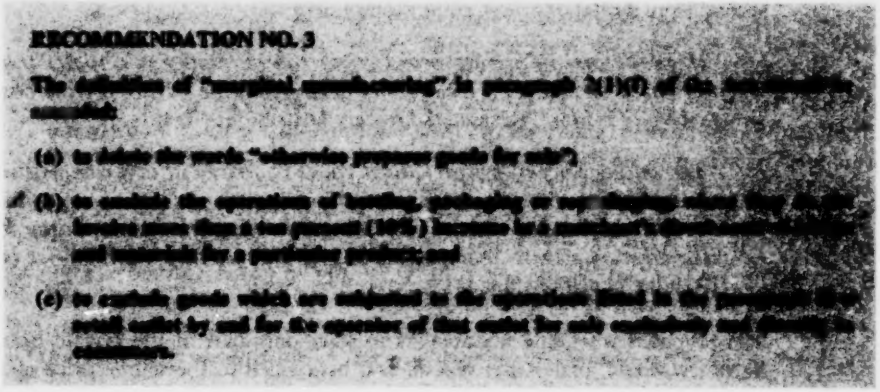
[13] *The Queen v. John Stuart Sales Ltd.*, [1956] C.T.C. 64, affg [1955] C.T.C. 78 (Ex. Ct.).

Customs Act, is equal to the price charged by the U.S. manufacturer to U.S. auto dealers, converted into Canadian funds. At present, because of the relatively low value of the Canadian dollar and the competitive situation in Canada, this duty paid value actually exceeds the prices charged Canadian dealers for these automobiles. This unusual state of affairs would actually encourage the Canadian importer of U.S. built automobiles to bring itself within the scope of the marginal manufacturing rule, by performing some relatively nominal amount of preparation for sale of the imported, U.S.-made cars.

Since inclusion of these words in the statute has produced some absurd results, we recommend that the words "otherwise prepares goods for sale" be deleted.

At the time it was enacted, it was considered that paragraph 2(1)(f) was merely a prelude to the establishment of a general sales tax at the wholesale level, a situation where its effect would be so modest as to be inconsequential. However, if sales tax is to remain at the manufacturer's level, it seems clear that the definition of marginal manufacturing in paragraph 2(1)(f) will have to be substantially narrowed. A useful suggestion has been made to this Committee by the Society of Management Accountants of Canada, which proposed that "persons who add only a minimum value to goods be excluded from the provisions of subsection 2(1) by providing a threshold amount in the regulations." It seems to us that this proposal could be modified suitably, in order to provide that where bottling, packaging or repackaging does not involve more than a 10% increase in the merchant's direct costs of labour and materials for a particular product, it should not be regarded as manufacturing or production.

Finally, there should be an exclusion for goods subjected to the operations listed in paragraph 2(1)(f) if they are carried out in a retail outlet by and for the operator of that outlet for sale exclusively and directly to consumers.



RECOMMENDATION NO. 3

The definition of "marginal manufacturing" in paragraph 2(1)(f) of the Act should be amended:

(a) to delete the words "otherwise prepares goods for sale";

(b) to exclude the operations of bottling, packaging or repackaging where they do not involve more than a ten percent (10%) increase in a merchant's direct costs of labour and materials for a particular product; and

(c) to exclude goods which are subjected to the operations listed in the paragraph if the retail outlet by and for the operator of that outlet for sale exclusively and directly to consumers.

4. The Private Brand Problem

One of the most difficult problems in the sales tax field involves the taxation of "private brands". Such products are usually marketed under the brand name of a person other than the physical manufacturer. Under a manufacturer's tax, the value of advertising, "reputation", warranty and warehousing will usually not be subject to tax, unlike the treatment accorded "national-brand" goods marketed by the physical manufacturer under its own label.

The 1977 Brown Paper, issued by the Department of Finance, commented on this problem:

> *"Views on the subject of private brand goods were divided. Several submissions associated private brands exclusively with retail organizations and thus failed to recognize that many such goods are marketed by persons at the wholesaler-to-retailer level of trade. Chain retailers stated that private-brand goods are not a problem because they are purchased at arm's-length negotiated prices and the price advantage they enjoy arises solely from volume purchasing. Other submissions, in particular those from manufacturers who market under national-brand names and sell directly to retailers, recognized the advantages that accrue to persons dealing in private brands and supported measures aimed at taxing these goods on the same basis as regular-line goods. The wide range of differing views on the subject of private brands is indicated by the many comments contained in the submission. One major wholesaler stated that since almost all private-brand goods are bought by retailers directly from manufacturers, the imposition of sales tax on the price at which retailers purchase goods would have little impact upon the perceived inadequacy of the present system."*

A different opinion was expressed by the Canadian Institute of Chartered Accountants, which observed that:

> *"An increasing amount of private brand merchandise is manufactured for and distributed by wholesalers. A federal sales tax at the wholesale level would eliminate the sales tax advantage of private-brand merchandise in such arrangements."*

The views of wholesalers and retailers are indicated in two briefs from associations whose members are in these categories. The first, from a wholesaler association, and the second from a retailer group, state, respectively:

> *"If, in the case of private-brand goods tax inequality is actually important, the Act could include as a legal manufacturer anyone having private brands manufactured for him."* [Canadian Grocery Distributors' Institute]

> *"The selling price of private-brand goods is arrived at in a competitive market at the manufacturing level with the significant pricing factor being volume and not the specific identification of costs. Thus the Council sees no reason for a special treatment on private-brand goods simply because their selling price is different."* [Retail Council of Canada]

The proposed wholesale tax appears to solve only part of the private brand problem. Sales tax would, under that type of tax, be applied to the selling price of wholesaler's private brands, whether these were imported or domestically produced. However, retailer's private brands would continue to be taxed on their cost, thereby leaving an element of promotion, warranty, etc. untaxed. One submission stated:

> *"Any sales tax reform which solved the problem of wholesaler's private brands without dealing with retailer's private brands could hardly be called a major improvement."*

In our view, the wholesale tax cannot be regarded as a suitable method of dealing with the private brand problem.

The addition of a Large Retailer Tax (LRT) further complicates the matter. Given that the LRT is applied to the tax content of purchases by "large retailers", whether they consist of private brands or national brands, it likewise cannot be regarded as a suitable method of dealing with the private brand problem, which must be attacked directly or not at all.

The Excise Tax Act presently contains a provision which has been used in some cases by the Excise Branch successfully to tax vendors of private brand goods on their selling prices. Paragraph 2(1)(b) of the Excise Tax Act defines "manufacturer or producer" as including:

> *"any person, firm or corporation that owns, holds, claims, or uses any patent, proprietary, sales or other right to goods being manufactured, whether by them, in their name, or for or on their behalf by others, whether such person, firm or corporation sells, distributes, consigns or otherwise disposes of the goods or not."*

Unfortunately, as a commentator has pointed out,

> *"this rather obscurely worded provision has been responsible for some of the most difficult tax litigation in Canada."*

While there have been only four reported judicial decisions (*The King v. Reuben Shore*, [1949] Ex. C.R. 225; *Goodyear Tire & Rubber Co. v. T. Eaton Co.*, [1955] Ex. C.R. 229, usually referred to as the "Private Brand Tire Case" (reversed on other grounds by the Supreme Court of Canada); *Rexair of Canada Limited v. The Queen*, [1958] S.C.R. 577; and *Turnbull Elevator Co. of Canada Limited (formerly Gutta Percha Tire & Rubber Limited) v. The Queen*, [1963] Ex. C.R. 221), it is extremely difficult to reconcile the decisions and to derive a set of legal principles concerning the application of paragraph 2(1)(b). One interpretation of these cases is as follows:

> *"...it is submitted that so long as purchasers do not exercise such close supervision over the production of goods which are made by others as to make them goods which are manufactured "for or on their behalf by others", the fact that the goods bear the purchaser's trade mark and the fact that the purchaser therefore presumably holds a "sales or other right" to the goods is irrelevant; the purchaser is not affected by the extended meaning of "manufacturer or producer" contained in section 2(1)(aa)(ii) [now paragraph 2(1)(b)]. In the Shore, Rexair and Gutta Percha cases the purchasers did in fact exercise such close supervision over the production that it could quite properly be said that the goods were manufactured "for or on their behalf by others". That is, the relationship was not simply that of purchaser and vendor of goods, although it may not be necessary to find as a fact that, to use Mr. Justice Thorson's language in the "private brand tire" case, the supplier was manufacturing the goods for the purchaser, in the sense that it was working for the purchaser as its instrument or* alter ego *in their manufacture and the purchaser was in reality the manufacturer of them.*
>
> *It is suggested that the Gutta Percha case has not drastically altered the law relating to private brands and that where a vendor produces goods of standard formulation for a purchaser, bearing the purchaser's trade mark, but the relationship between them is merely that of vendor and purchaser, the fact that the goods bear the purchaser's trade mark is not sufficient to make the purchaser the manufacturer for sales tax purposes. If, however, the purchaser supplies the designs or specifications or supplies the equipment, or some of the equipment,*

with which the goods are manufactured or sends inspectors into the vendor's plant to supervise the manufacturing operations, it is likely that a court will find that the goods are being manufactured "for" the purchaser. Then, if the purchaser's trade mark is affixed to the goods by the physical manufacturer, the section will apply and the purchaser must be treated as the manufacturer for sales tax purposes."

It seems difficult to support this type of legislation, which discriminates between various types of "private brand" situations, taxing some purchasers as manufacturers and ignoring many others whose economic position is substantially identical. In 1956 the Sales Tax Committee headed by the late K. Le M. Carter, F.C.A., (later Chairman of the Royal Commission on Taxation) recommended to the Minister of National Revenue that the predecessor of Paragraph 2(1)(b) be repealed and replaced by a provision which would deem a merchant to be a manufacturer for sales tax purposes:

(a) if an agency relationship existed between him and the manufacturer; or

(b) in the case of merchandise bearing the merchant's special brand name.

The first part of the Carter Committee's recommendation presents no problems, since it is really redundant. Even if Paragraph 2(1)(b) were deleted from the Act, it would still be the case that if A manufactured goods as B's agent, B would, in law, be regarded as the manufacturer. The legal maxim *qui per alium facit, per seipsum facere videtur* (he who does anything by another is deemed to have done it by himself) merely expresses the fundamental legal principle that an agent's acts are, in law, those of his principal. To call a person the *alter ego* of another is merely to express the same result in somewhat less precise language.

In the years since the Report of the Carter Committee, we have had a great deal more experience with the "private brand" situation, which leads us to be somewhat sceptical about the second part of the Committee's proposal, that a merchant be deemed to be a manufacturer for sales tax purposes in respect of all merchandise bearing his special brand name. Such scepticism is based upon the following considerations:

(1) We are no longer quite sure what a "private brand" consists of. The introduction of generic or so called "no name" items by grocery supermarkets is a case in point; are these private brands in any significant sense, or are they unbranded goods which are sold by supermarkets on the stength of their general reputation as retailers?

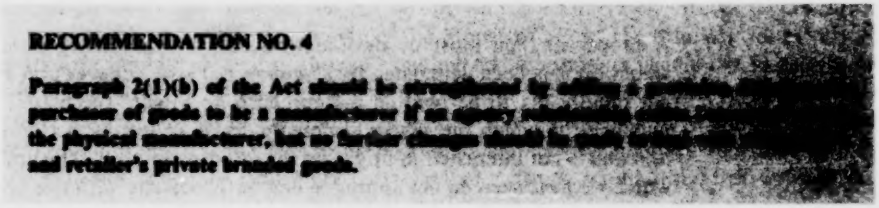
(2) Merchants have found that consumers frequently want to know who manufactures their "private brands" for them, and that these consumers rely to a considerable extent on the reputation of the physical manufacturer. As a result, some wholesalers have begun to market "restricted brand" products which carry both the trade name of the manufacturer and that of the wholesaler. It is unclear whether this should be treated in the same manner as the manufacturer's national brand or as the wholesaler's private brand.

(3) We understand that some manufacturers of nationally branded large household electrical appliances now sell to certain retailers who may provide their own servicing and warranty facilities, in return for a lower price on their purchases.

(4) It is possible in some cases for manufacturers to shift part of the costs of advertising nationally branded goods to their customers through co-operative advertising arrangements.

(5) The price differentials between nationally branded products and private branded products appear to have narrowed, where both are being purchased from manufacturers in similar large quantities.

Having regard to these factors, this Committee is not convinced that it would be wise to adopt the second part of the Carter Committee's recommendation concerning private brands. The seriousness of the "private brand" situation seems to be diminishing and whatever remains of the problem will be removed if and when Canada eventually adopts a federal sales tax at the retail level. Accordingly, we recommend that there be no change in the existing law in order to deal specifically with private brands.



5. Assessments and Appeals

It is curious that the present Excise Tax Act is almost entirely lacking in provisions for assessments and appeals. Monies due to the Crown for sales taxes are recoverable in the Federal Court and any other court of competent jurisdiction. In addition, the Tariff Board has a very limited jurisdiction under Section 59, which states:

> *"Where any difference arises or where any doubt exists as to whether any or what rate of tax is payable on any article or on transportation by air under this Act, the Tariff Board constituted by the Tariff Board Act may declare what rate of tax is payable thereon or that the article or transportation by air is exempt from tax under this Act."*

In the *Private Brand Tire Case*, the Supreme Court of Canada, reversing the Exchequer Court, held that the Tariff Board had no jurisdiction to decide whether Eaton's was the manufacturer of the tires in question which it purchased from Dominion Rubber Company.

The Government has acknowledged the deficiencies of the present law and has stated its determination to rectify this situation by proposing amendments which will provide appropriate assessment and appeal procedures. We have been shown early drafts of amendments dealing with these matters, although they have not been published. In general, we heartily approve of them, but we have a number of suggestions for their improvement:

(a) It is inappropriate, in our view, for the statutory limitation period for assessment of a licensee to be related to the date on which an audit of his books is commenced by the Excise Branch, since this is a date which may be difficult to determine even a few years later. Instead, we recommend that an assessment must be made within 4 years of the date on which the tax in question became payable, in the absence of fraud or misrepresentation due to neglect,

carelessness or wilful default. This rule would be similar to that in subsection 152(4) of the Income Tax Act, but it takes into account the fact that manufacturers would not be routinely assessed on an annual basis for sales taxes.

(b) A taxpayer's right to object to or appeal an assessment should not depend upon his having paid the disputed tax. We see no reason why the procedure for objection and appeal should not be completely separate from the tax collection machinery, as it is under the Income Tax Act. Under that Act, once tax has been assessed, it becomes payable, even though an objection or appeal is pending, but the Minister may, and usually does, accept security for payment if the taxpayer is objecting to or appealing the assessment and if he wishes to defer payment. The requirement for payment of disputed tax at the time of importation of goods can probably stand, since the tax will be refunded by the Crown in the event it is found not to be due.

(c) A proper method must be devised to enable an unlicensed purchaser from whom tax has been demanded by a vendor, but who believes that the law does not require tax to be paid on his purchase, to litigate the matter. Situations may arise in which the vendor simply insists on collecting tax on the transaction and is not interested in litigating the question himself. The draft proposals which we have seen do not appear to deal satisfactorily with this situation.

Apart from these relatively minor criticisms, we consider that the provisions for assessment, objection and appeal contained in the draft legislation which we have seen are satisfactory. We do not anticipate any large number of objections or appeals but it is important that a full opportunity be given to Canadians to question their liability for sales taxes before an appropriate tribunal.

The present subsection 28(1) permits the Minister to determine the sale price for tax purposes whenever goods are sold under circumstances or conditions which render it difficult or impossible to determine a sale price. The Minister's power under this subsection relates to the following situations:

"Whenever goods are manufactured or produced in Canada under such circumstances or conditions as render it difficult to determine the value thereof for the consumption or sales tax because

(a) a lease of such goods or the right of using the goods but not the right or property therein is sold or given;

(b) such goods having a royalty imposed thereon, the royalty is uncertain, or is not from other causes a reliable means of estimating the value of the goods;

(c) such goods are manufactured by contract for labour only and not including the value of the goods that enter into the same, or under any other unusual or peculiar manner of conditions; or

(d) such goods are for use by the manufacturer or producer and not for sale,

the Minister may determine the value for the tax under this Act and all such transactions shall for the purposes of this Act be regarded as sales."

The proposed paragraph 36(6)(a) of the draft legislation implementing the wholesale tax, which is intended to replace subsection 28(1), states:

> *"Notwithstanding any other provision of this Part, for the purposes of this Part, the Minister may determine or specify a method for determining the sale price of any non-excisable goods, if the goods are, in the opinion of the Minister, sold or imported under circumstances or conditions that render it difficult or impossible to otherwise determine the sale price."*

The proposed paragraph 36(6)(a) substantially extends the Minister's power in two ways. First, it no longer enumerates the situations in which he may exercise this power; while it is recognized that transferring the tax to the wholesale level requires consideration of more cases than are dealt with under the present subsection 28(1), there seems no reason why these cases should not be specifically enumerated. Secondly, the introduction of the phrase "in the opinion of the Minister" allows the Minister not merely to determine the sale price or to specify a method for determining it, but also to determine whether or not the factual conditions exist which would entitle him to exercise this power at all. This is an extraordinary power, which seems entirely unnecessary and impossible to justify, since we have been able to get along for many years without giving the Minister power to determine these factual matters, without right of appeal. We therefore recommend that the Minister's determination of the sale price or specification of a method for determining it, under legislation similar to the present subsection 28(1), should be based on a determination of fair market value, subject to appeal.

This comment applies to an even greater extent to the proposed paragraph 36(6)(b), which permits the Minister to determine or specify a method of determining the sale price of any non-excisable goods if they are sold at a price that, in the opinion of the Minister, is less than the fair price on which tax should be imposed. This provision, which is modelled on the present section 34, has been criticised many times over the years. In 1942, the Supreme Court of Canada held in the *Noxzema* case[14] that the Minister's determination under what is now section 34 was not appealable to nor reviewable by any court, a situation which places a manufacturer completely at the mercy of the Department of National Revenue by denying him the ordinary rights of appeal. This provision was originally enacted at a time when it was much more common to vest extensive discretionary powers in the Minister of National Revenue.

Since 1948 we have considerably reduced the number of discretionary powers in the Income Tax Act and we have relied instead on provisions such as paragraph 69(1)(b) of that Act, which provides that where a person has disposed of anything to a person with whom he was not dealing at arm's length for no proceeds or for proceeds less than the fair market value thereof at the time he so disposed of it, he shall be deemed to have received proceeds of disposition therefor equal to that fair market value. Both the 1956 Carter Committee Report and the 1966 Carter Royal Commission Report, as well as other unofficial commentators, have proposed that the present section 34 be replaced by a provision similar to paragraph 69(1)(b) of the Income Tax Act, thereby giving a licensee a full right of appeal to the courts from the Minister's determination. We agree, and recommend that the Government amend section 34 in order to restrict its application to non-arm's-length transactions and to replace the concept of "fair price" by the

---

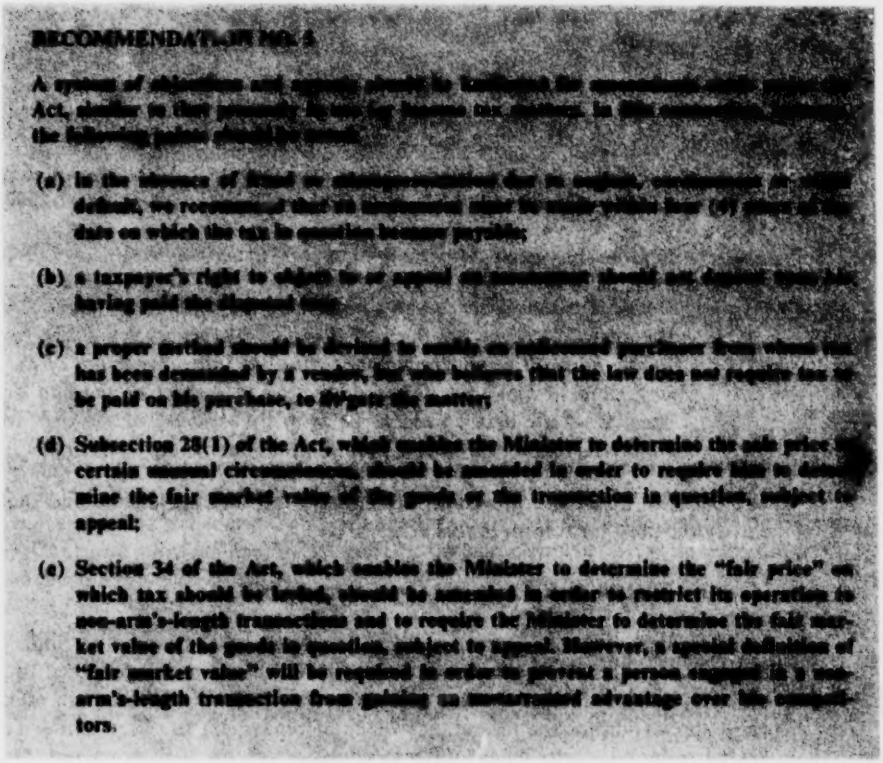
[14] *The King v. Noxzema Chemical Co. of Can. Ltd.*, [1942] C.T.C. 21.

objective standard of fair market value. This should look after the ordinary cases of non-arm's-length transactions.

However, suppose a manufacturer of goods of a class which is sold exclusively to retailers, where there is no wholesale trade level, and who has previously been obliged to account for tax on his actual selling prices, decides to establish an affiliated sales company which will purchase goods from the manufacturer in non-arm's-length transactions and resell them to retailers. In such a case, the Minister can be expected to exercise his power under the present section 34 by requiring the manufacturer to account for tax on his sales to the sales company, based on the prices at which the sales company resells to retailers. If the present section 34 were simply amended along the lines of paragraph 69(1)(b) of the Income Tax Act in order to enable the Minister to determine the fair market value of the goods which are being sold to the affiliated sales company, this might not be fair to other firms in the same industry, which would still be required to account for tax on their selling prices to retailers, while the manufacturer who sold to his affiliated sales company would be accounting for tax on a basis which is equivalent to a wholesale price. Nevertheless, it should be possible to deal with this situation without giving the Minister an unlimited discretionary power to determine the transfer price for sales tax purposes, such as exists under the present section 34. The Minister's power could be restricted to determining the price at which the goods would have been sold if they had been sold at the trade level at which tax was paid by vendors of competing goods of the same kind, and requiring that the manufacturer account for tax on his sales to his affiliated sales company at this determined price. That is, where tax is being paid on competing goods of the same kind at a different trade level than that of the transaction in question, the Minister should have power to determine the fair market value at which the goods would have been sold at the trade level at which tax is being paid by vendors of competing goods. This type of determination could then be the subject of an ordinary appeal.

Where there are no vendors of competing goods of the same kind the Minister should have power to determine the price at which tax would have been paid if the non-arm's-length transaction had been ignored.

Let us suppose that a manufacturer who has previously been selling goods such as auto parts to both large and small retailers at widely varying prices establishes an affiliated sales company through which he channels his sales to all customers other than those who purchase at the lowest prices. Should this manufacturer then be entitled to account for tax on transfers to the sales company based on the lowest prices charged to his customers? The solution to this problem, we think, lies in our proposal regarding notional values generally, where we have suggested that whenever a particular class of goods is regularly sold by a manufacturer at varying prices to different customers, the manufacturer should be entitled to account for tax on his lowest selling price to an independent customer or customers whose combined purchases amount to at least 15% of the manufacturer's sales. This solution, which does not depend upon whether the customers are at the same trade level but merely on the volume of their purchases, would give every manufacturer substantially the same advantages as he would have enjoyed if he had set up an affiliated sales company through which he channelled his sales to arm's-length customers. As a result, there would be little incentive to set up affiliated sales companies for sales tax purposes, and the Minister would have little occasion to exercise his powers under a modified section 34 in order to deal with this situation.



6. Administrative Provisions Regarding Tax Refunds

(a) Bad Debts

Since the Excise Tax Act simply imposes tax on vendors in respect of the sales which they make, until now there has been no relief for a vendor who has made a sale on credit to a customer from whom he is unable to collect. For many years this has been the subject of complaint from business people and the government has now indicated that it is prepared to respond to this complaint. We recommend insertion in the Act of provisions along the following lines:

> *"(1) Where a licensed manufacturer or producer who has sold goods on credit to a person with whom that manufacturer or producer is dealing at arm's length subsequently establishes, in accordance with generally accepted accounting principles, that the debt owing him in respect of the sale has become in whole or in part a bad debt the Minister may, on application by that manufacturer or producer, pay to him;*
>
> *(a) where the debt in whole has become a bad debt, an amount equal to the aggregate of the taxes under Part IV or V in respect of the sale; or*
>
> *(b) where the debt in part has become a bad debt, an amount equal to that proportion of the aggregate of the taxes so paid that the amount of such part of the debt is of the amount of the whole debt.*

(2) No payment may be made pursuant to subsection (1) to a manufacturer or producer if

(a) the debt has not been written off as a bad debt on the books of account of that manufacturer or producer at the time he applies for the payment;

(b) the taxation year of that manufacturer or producer in which the debt has been written off has not ended at the time he applies for the payment; or

(c) the sale occurred before this provision came into force.

(3) Where a person, subsequent to applying for a payment under subsection (1), recovers all or part of the bad debts in respect of which the application is made, he shall repay the amount equal to that proportion of the amount, if any, paid to him under that subsection in respect of the bad debt that the amount of the debt so recovered is of the amount of the debt in respect of which the amount, if any, is paid to him under that subsection."

We consider that these provisions are entirely fair and reasonable and that they fully satisfy the need for reform in this area.

(b) Interest on Refunds and Overpayments of Tax

In its recommendations at Section 6.2 of the April, 1982 Proposal to Shift The Federal Sales Tax to The Wholesale Trade Level, the Government has proposed to pay interest on refund claims filed and other overpayments outstanding more than 60 days after a valid application for the refund, drawback or repayment has been made. The amended draft legislation to implement this procedure, which we have examined, seems entirely appropriate and we endorse it.

(c) Deductions in Lieu of Refunds

Licensed manufacturers and licensed wholesalers who have monthly obligations to file and pay current taxes may at the same time have the right to file for and receive refunds of overpaid taxes. For many years the Excise Branch has administratively approved arrangements with some taxpayers to allow them to deduct the taxes recoverable by refund from their current tax remittances, subject to review by the Branch when it audits the taxpayer. We recommend that the Government proceed to make this convenient and fair administrative procedure available for all persons entitled to refunds who are also obliged to pay taxes under the Excise Tax Act.

(d) Deductibility of Certain Penalties for Tax Purposes

The Excise Tax Act today imposes a late filing penalty of 1½ % per month on all taxes not paid in the time prescribed by the Act. This penalty is considered to be unduly onerous if it cannot be deducted from the income of a business for income tax purposes.

We propose that this late payment penalty be modified so as to consist of a penalty of one-half percent per month and an interest charge at a specified rate that will vary from time to time. The objective of this proposal is to establish more clearly the deductibility for income tax purposes of the monthly charge the Government can reasonably be expected to make to compensate for the benefit a taxpayer derives from taxes which are not paid on time.

RECOMMENDATION NO. 6

(a) We approve of the provisions which the Government has proposed for providing tax relief for licensed vendors who make sales on credit to customers from whom they are unable to collect in full.

(b) We also approve of the proposals in respect of the payment of interest on tax refunds and the crediting of refunds against monthly tax remittances.

(c) However, we propose that the present 1½% per month penalty for late payment of tax be separated into a penalty of ½% per month and an interest charge at a prescribed rate.

7. Criminal Penalties For Non-Payment Of Tax

The present Act provides, quite properly, that all taxes, interest, penalties and other sums payable under the Act are debts due to Her Majesty in right of Canada and are recoverable in the Federal Court or any other court of competent jurisdiction. However, the Act also provides a criminal penalty for non-payment of tax in subsection 55(1), which states:

> *"Every person who, being required, by or pursuant to this Act, to pay or collect taxes or other sums, or to affix or cancel stamps, fails to do so as required is guilty of an offence and, in addition to any other penalty or liability imposed by law for such failure, is liable on summary conviction to a penalty*
>
> *(a) not being less than the aggregate of twenty-five dollars and an amount equal to the tax or other sum that he should have paid or collected or the amount of stamps that he should have affixed or cancelled, as the case may be, and*
>
> *(b) not exceeding the aggregate of one thousand dollars and an amount equal to the aforesaid tax or other sum or aforesaid amount of stamps, as the case may be;*
>
> *and in default of payment thereof to imprisonment for a term of not less than thirty days and not more than twelve months."*

It should be clearly understood that these provisions are not concerned with tax evasion, which is dealt with primarily under subsection 56(2), which states:

> *"When*
>
> *(a) a return is filed as required by or pursuant to any Part except Part I, or*
>
> *(b) an application in writing is made pursuant to Part VI for a refund of tax paid or for payment of an amount equal to tax that was paid,*
>
> *every person who makes, assents to or acquiesces in the making of, false or deceptive statements in the return or application, is guilty of an offence and liable to a penalty*
>
> *(c) not being less than the aggregate of one hundred dollars and an amount equal to*

(i) double the amount of the tax that should have been paid in or in respect of the period covered by the return, or

(ii) double the amount of the tax or other sum that he obtained and accepted by reason of the application, and

(d) not exceeding the aggregate of one thousand dollars and an amount equal to double the amount of the tax or other sum;

and in default of payment of such penalty to imprisonment for a term of not more than twelve months."

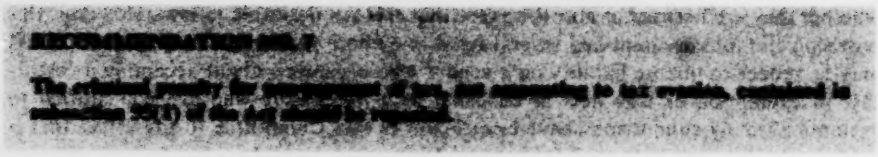
Subsection 55(1) deals with simple non-payment of tax, in circumstances which do not amount to tax evasion. Under the Act, even if the vendor's non-payment of tax arose from his inability to collect from the purchaser, he is liable to this criminal penalty and if he fails to pay, he will go to jail. If the Government introduces its proposed legislation dealing with bad debts, this aspect of the problem will be removed. However, there will still be other situations in which a vendor who is entirely innocent of any wrongdoing will be subject to criminal liability for non-payment of tax, for example, if the vendor has collected in full from the purchaser and deposited the monies in his bank account, but the vendor is unable to pay the tax because the bank has called its loan and has applied the monies on deposit in his account against the loan. In these circumstances, to impose criminal liability on the vendor is simply to threaten him with imprisonment for debt, a practice which in other situations Canada abandoned many years ago as barbaric.

The situation, in fact, may be even worse, since that portion of the fine which is imposed under subsection 55(1) is not necessarily applied on account of the vendor's tax liability. In a typical case of failure to pay sales tax, A, B and C, carrying on business as A and Company, can be jointly charged with failure to pay sales tax. They will be convicted, although their failure to pay the tax was due to their being overdrawn at the bank and the bank's refusal to honour the firm's cheque. The Court must then impose fines on each of them which include the whole amount of the tax owing. The Crown may then proceed civilly in the Federal Court to collect the tax a fourth time. That this extreme situation has not been more frequently invoked speaks more for the restraint of Government officials than for the wisdom of the statutory provisions.

The position of a director of a corporation is particularly hazardous. Subsection 55(3) provides:

"Where an incorporated company has been convicted of any offence against this Act, every officer, director or agent of the company who has directed, authorized, condoned or participated in the commission of the offence, is liable to the like penalties as such company and as if he had committed the like offence personally and he is so liable cumulatively with the company and with such officers, directors or agents of the company as may likewise be liable hereunder."

No one ought to condone the actions of someone who deliberately seeks to evade sales tax or to evade payment of tax which is lawfully due. However, threatening with a fine or imprisonment someone who, through no fault of his own, is unable to pay sales tax seems entirely unreasonable and unnecessary.



8. Liability Of Vendors For Payment Of Tax

As previously mentioned, since the Excise Tax Act is framed as a tax on vendors it has generally ignored the question whether the vendor has collected from the purchaser the tax which ought to have been paid. This can create a very onerous liability on a vendor who acts in good faith in accepting a certificate in proper form from a purchaser, on the basis of which the purchaser claims exemption from tax. Subsections 70(1) and (3) of the Excise Tax Act provide as follows:

> *"(1) Where a purchaser of goods from a wholesaler, producer, manufacturer or importer has falsely represented that the goods were intended for a use rendering them exempt from tax under any provision of this Act, the wholesaler, producer, manufacturer or importer, as the case may be, is entitled to recover from the purchaser the taxes paid by him under this Act in respect of those goods.*
>
> *(3) Where a manufacturer or wholesaler holding a licence granted under or in respect of Part III or V has purchased goods from another such licensed manufacturer or licensed wholesaler and has incorrectly stated or certified that the goods were being purchased for a use or under conditions rendering the sale of such goods to him exempt from any tax imposed by Part III or V, such purchaser and the licensed manufacturer or licensed wholesaler from whom he purchased the goods are jointly and severally liable for payment of the tax and any penalty provided by subsection 50(4)."*

It should be noted that subsection 70(3) does not attempt to impose tax liability on an unlicensed purchaser who improperly claims exemption from tax, such as a farmer purchasing some item which would be exempt if he purchased it for his farm, but which he is in fact purchasing for a relative who is not entitled to exemption. In addition, although a licensed purchaser who improperly claims exemption on a purchase may be forced to pay the tax, if the Excise Branch chooses to pursue him, it may be much easier for the Branch to collect the tax from the vendor, particularly if the vendor is filing a refund claim which the Branch can reject. Once the vendor has paid the tax, subsection 70(1) purports to give him a right to recover it from the purchaser.

However, there is doubt whether the Parliament of Canada can give a vendor the right to recover tax in this manner, since it appears to be a matter of property and civil rights, which is within provincial legislative jurisdiction. Under provincial law, if the purchaser has fraudulently misrepresented that he is entitled to the exemption which he has claimed, the vendor will, no doubt, be entitled to recover the tax from him. However, if the purchaser acts in good faith, believing that he is entitled to the exemption, but it is subsequently determined that he was not actually so entitled, the vendor may not have any remedy under provincial law.

The draft amendments which we have seen have broadened the purchaser's liability to include all purchasers who claim exemption when they are not entitled to do so,

whether they are licensed or not. We agree that this is a desirable reform. However, this provision still imposes joint and several liability on both vendor and purchaser. While it may be proper to impose liability on a vendor who is careless about accepting a certificate of exemption or who acts in collusion with purchasers who are not entitled to exemption, many submissions have been made to this Committee to the effect that a vendor who has acted in good faith and who has exercised due care in accepting an exemption certificate, having regard to the circumstances of the transaction, should not be liable for payment of the tax and that the Branch should pursue only the purchaser in such a case. These submissions seem entirely reasonable to us, although we believe that the onus of establishing bona fides and due care should be placed by the statute on the vendor, since he manages his business in his own way and since he is in possession of the evidence relating to the transaction. A similar principle should apply in respect of refund claims by an unlicensed vendor.

There may be situations in which a vendor may be unable to establish to the satisfaction of the Branch or an appeal tribunal that he has acted in such manner as to avoid liability for payment of tax in respect of an improper exemption certificate. In such a case, he should be liable for the tax jointly and severally with the purchaser. However, if the Branch chooses to collect the tax from him, he should have a legally effective method of collecting it from the purchaser, whether or not the purchaser has made a false representation. Since we have doubts as to the constitutional validity of the present subsection 70(1), it would be preferable if the Act were to provide that payment of tax by the vendor in these circumstances had the effect of assigning to him the Crown's right to collect tax from the purchaser, thereby enabling him to sue the purchaser.

RECOMMENDATION NO. 8

Where a vendor of goods has acted in good faith and with due care in accepting an exemption certificate from a purchaser, he should not be subject to joint and several liability, together with the purchaser, if the certificate is improper. In such a case, only the purchaser should be liable for the tax. However, where the vendor cannot establish that he acted in good faith and with due care, upon payment of the tax he should be entitled to an assignment of the Crown's tax claim against the purchaser.

VIII. A New Direction for Canadian Sales Tax

1. Introduction

For almost 30 years the Canadian government has been concerned with the deficiencies which are inherent in the existing manufacturer's sales tax and has sought advice from various sources as to how the more serious of these deficiencies might be corrected. In the latter stages of this review process the government has focused on shifting the tax from the manufacturer's level to the wholesale level. Throughout this process, however, the Canadian taxpaying community has voiced serious concerns about the proposals to shift the tax from the manufacturer's level.

We regard the formation of our Committee as an effort by government to understand the criticisms which have been levelled at its proposal to move the tax to the wholesale trade level and to develop meaningful alternatives to this proposal.

The submissions which we have received from, and the discussions which we have had with, various taxpayer groups, as well as our own deliberations have led us to believe that there is little merit in moving the federal sales tax from the manufacturer's level to the level at which retailers purchase goods. However, they have also led us to believe that the modifications to the manufacturer's tax which we have proposed can result only in a limited solution, since our proposals do not provide a common tax base for imported and domestically manufactured goods in all situations, notional values must continue to be used to provide tax equity to domestically manufactured goods distributed through different channels and, to a large degree, the problems associated with private brands and marginally manufactured goods will remain.

It is our considered opinion that the Canadian government should immediately undertake intensive and serious study, in co-operation with the provinces, with regard to shifting the tax at the earliest possible date to the level at which consumers purchase goods in Canada.

The remainder of this section attempts to provide a framework in which that study can take place.

2. The Necessity for a Sales Tax

In the course of its deliberations our Committee has had the opportunity to reflect on the role of the sales tax in the government's revenue mix. A tax on consumption has an important and meaningful role to play in the federal fiscal system; it provides a stable revenue source and it is an effective means of influencing consumption and resource utilization.

Some commentators have suggested that the federal government abandon the federal sales tax and turn this tax room over to the provinces, presumably in exchange for a larger federal share of the personal income tax field. Such a suggestion overlooks the fact that the provinces may prefer their present degree of participation in the income

tax field to exclusivity in the consumption tax field. This suggestion also fails to recognize that the federal government is well served by a tax mix which taxes consumption as well as income.

3. Criteria for Evaluating a Sales Tax

Any salestax must meet a number of criteria if it is to be regarded as fair and equitable by the taxpaying community. The criteria which we have been able to identify are the following:

(a) Equity

In terms of a theoretically pure sales tax, equity should mean that each taxpayer pays a similar percentage of his discretionary income in sales tax.

All forms of sales tax, be they manufacturer's sales tax, wholesale tax or retail sales tax, can be criticized on the basis of equity. By nature, they are regressive, in that those with lower incomes will pay a higher percentage of their disposable incomes in sales tax than will those with higher incomes. To cope with this problem of regressivity, governments have chosen to provide exemptions for a wide range of goods.

Further criticism can be levied at sales taxes which do not tax services as well as goods. In a complex society such as Canada, consumers may purchase a wide variety of services as well as a broad range of goods. Consequently, a consumer should not be able to avoid or modify the burden of tax through choosing services over goods. However, the administrative complexities and inequities associated with the taxation of all services might weaken public acceptance of the tax.

In Canada, this concern with regressivity, as well as other fiscal policy considerations, have led to the existing manufacturer's tax being imposed on a rather narrow base of goods. If the tax is to continue to provide substantial revenue to the government and is to be levied at rates which continue to be accepted by the public, it may be necessary to broaden the tax base even though, in broadening the base, the regressivity of the tax may be increased. This regressivity will have to be dealt with using other mechanisms available to government in its revenue mix or expenditure programs.

Despite this criticism of consumption taxes, it is the Committee's conclusion that the revenue structure of the government is best served by having a broad based sales tax on goods and selected services. For instance, Professor Sijbren Cnossen, in a recent paper, stated that "there is a strong case for making the base of a consumption type tax as broad as possible. Preferential treatment distorts consumer as well as producer choices".[15] In this regard, equity considerations would be best served by imposing this tax at the level at which taxable goods and services are acquired by the consumer.

---

[15] *Sales Taxation in OECD Member Countries*, Sijbren Cnossen; International Bureau of Fiscal Documentation – Bulletin, April, 1983

(b) Neutrality

One of the government's major concerns in attempting to move the tax from the manufacturer's level has been the lack of neutrality in the sales tax system when it is imposed at the manufacturer's level. Neutrality exists, in one sense, when there is a constant ratio of tax to final sale price to consumers for all taxable goods. Our investigations have revealed that neutrality is not achieved today between domestically manufactured goods and imported goods in certain circumstances. The sales tax advantage enjoyed by Japanese automobiles over domestically manufactured automobiles is an example of this type of discrimination. As well, there is abundant evidence that neutrality is not achieved where domestically manufactured goods are taxed at different levels in the production-distribution network. For example, many Canadian manufacturers must account for sales tax on their actual selling prices to both wholesalers and retailers, even though the sale price to wholesalers is lower, because they do not qualify for tax equalization under the provisions of Memorandum ET-202.

Neutrality also requires minimization of the number of circumstances in which taxpayers can organize their affairs so as to reduce the burden of the tax. Such tax planning takes place today when certain functions such as advertising, warranty, warehousing and servicing are moved beyond the point of imposition of the tax.

The taxpaying community has continually criticised the proposed move to the wholesale level, because it does not achieve a desirable level of neutrality for the following reasons:

(i) retail margins may differ significantly both:

- for similar goods, and
- for goods which compete for the consumer's dollar;

(ii) competing goods can be sold either directly to consumers or through retailers; and

(iii) goods can be imported directly by either retailers or consumers.

If a desirable level of neutrality is to be achieved, this can be accomplished only by imposing the tax at the level at which goods are sold to the final consumer.

(c) Administrative Feasibility

The administration of a sales tax in a complex society is never an easy matter. Some of the reasons for this complexity are:

(i) the number of registered licensees;

(ii) taxpayer identification;

(iii) definition of the value base;

(iv) definition of exempt goods and services;

(v) the separation of goods and services; and

(vi) the possibilities of evasion.

If we wished only to minimize the number of licensees, then we would obviously choose the manufacturer's level. Our observation is that a move to the wholesale level will require the licensing of approximately 20,000 additional taxpayers. A move to the retail level, either as a single stage tax or as a value-added tax, could require the licensing of perhaps 300,000 additional firms, most of whom are presently licensed for provincial sales tax purposes. Consequently, as one moves toward the consumer level of taxation, administration of the tax will become a heavier burden, at least as regards the number of licensees. This additional administrative burden must be traded off against the gains that will be made with regard to neutrality.

The proposals to shift the tax to the wholesale level have encountered severe criticism concerning the difficulties involved in identifying who should be licensed. The need to have special rules to deal with wholesaler/retailers and the treatment of contractors are two examples of the complexities of taxpayer identification under a wholesale system.

The need to retain notional values for non-arm's-length transfers and sales to consumers is another criticism of a move to the wholesale level. Under the proposed wholesale system the number of notional values might increase, although they might apply to a smaller tax base than is the case under the current manufacturer's system.

A move toward the consumer level of taxation should not add any more complexity than already exists within the current sales tax system or the wholesale tax system, with regard to taxpayer identification, the definition of sale price and exemptions. In fact, broadening the tax base to include more goods and services would reduce complexity in these areas as well as solving some of the problems associated with the segregation of goods and services and the education of tax collectors.

If the tax point is moved to the level at which consumers purchase goods and services the number of vendors responsible for paying the tax will increase dramatically. It is often stated that a number of these taxpayers will be unsophisticated and that the system will therefore suffer from an increased level of "tax leakage". As well, direct imports by consumers may escape the tax net. In reply, we can only point out that nine of ten provinces impose a tax at this level and appear to have found the level of compliance to be acceptable.

4. Some Practical Sales Tax Problems

(a) Private Brand Goods

Throughout the tax reform process, concern has been expressed that private brand goods enjoy a tax advantage over the national brands of Canadian manufacturers. While the existence of this alleged tax advantage has been hotly debated, shifting the tax to the level at which retailers purchase goods would offer only a partial improvement. The wholesale tax proposals would eliminate the tax advantage with regard to private brands of wholesalers but not those of retailers.

A tax imposed at the level at which consumers purchase goods in Canada is the only realistic solution to the private brand problem.

(b) Transportation Costs

The government's proposal to remove from the tax base all Canadian domestic transportation was received favourably by the taxpaying community. However, our investigation has revealed that the removal of domestic transportation, coupled

with the taxing of transportation to the Canadian border, would be administratively difficult, if not impossible, and that it would create many anomalies, especially for air cargo and marine transport.

Therefore, the Committee recommends that if the manufacturer's sales tax is retained, outbound transportation from the manufacturer's gate remain deductible or excludable, as it is under the present legislation. It is also our opinion that the administrative difficulties involved in including freight to the border in the tax base for imported goods outweigh the advantage of doing so.

If the tax is moved to the level at which consumers purchase goods and services in Canada, it is the Committee's opinion that all transportation charges should be included in the purchase price of taxable goods and services. If the government wishes to provide relief to those in outlying areas, this can be best provided through a tax credit mechanism using the individual consumer's income tax return.

(c) Contractors

The Committee agrees that, whatever reform is attempted, consideration be given to the construction industry so as to:

(i) ensure that prefabricated construction components are taxed at an equivalent level to those alternatives constructed on site; and

(ii) minimize the tax refund complexities for contractors involved in exempt projects.

5. Options for New Directions

Our deliberations have led us to conclude that neither an improved manufacturer's tax nor the proposed wholesale tax can be justified as long term solutions for sales taxation in Canada. This has led us to look at other options. The viable options available to the Canadian government appear to be only a federal-provincial retail sales tax, a federal retail sales tax and a federal value-added tax.

(a) Federal-Provincial Retail Sales Tax

Such a tax would be jointly administered at the retail level by the federal government and the various provinces. To operate most efficiently, this tax should be imposed on a common base throughout Canada. The revenues derived from the tax would be shared between each province and the federal government on the basis of their respective rates. A less attractive alternative would involve differing bases for federal and provincial taxes. This would mean that some goods or services would be subject to both taxes, some to neither, some only to federal tax and some only to provincial tax.

While it is certainly possible to impose such a tax, it is the Committee's opinion that it would be difficult to do quickly. For instance, the Province of Alberta does not presently impose a retail sales tax. As well, the tax base and tax rate vary dramatically from province to province today. If the federal government were to attempt to reach agreement with the provinces on a common base and a common tax rate, the deliberations could be expected to be quite protracted.

This is not to say that this option should be rejected out of hand. In fact, it may be useful to explore the possibilities of imposing such a tax within the framework of federal-provincial fiscal relations. However, the rates of tax which would have to be employed, as well as the reduced fiscal flexibility which might then be available

to both parties, lead us to believe that the process may not permit a satisfactory conclusion within a reasonable length of time.

(b) Unilateral Federal Retail Sales Tax

It would be possible for the federal government to levy its own sales tax at the retail level, in much the same manner as do nine of the ten provinces. This would require the federal government to have a separate administration to deal with vendors, who would be required to be licensed to collect the tax. In turn, these vendors would have to cope with the federal sales tax which would be imposed at a different rate than that imposed by the various provincial authorities and, as well, to deal with goods and services that might be taxed differently for federal and provincial purposes.

It may be possible, however, to mitigate some of these difficulties by imposing an indirect tax on retailers in respect of their sales of a broad range of goods and some selected services.

(c) Federal Value-Added Tax ("VAT")

The federal government could attempt to levy a tax on the sale price to consumers, collected through the value-added mechanism. It would be possible for this tax to be an indirect levy imposed on a broad range of taxable goods and selected services and collected from those who provide such taxable goods and selected services throughout the production-distribution network.

Such a system is used by almost all members of the European Economic Community (EEC) and by non-EEC members such as Norway and Sweden. These countries have made the transition from some other form of consumption tax to the value-added approach relatively recently and with a minimum of disruption.

The United Kingdom introduced a value-added tax in April of 1973. Its importance as a source of tax revenue has increased and the policy of the present government has been to shift the burden of taxation from direct taxation to indirect taxation. In the United Kingdom VAT must be charged by nearly all businesses on the value of their sales, but the cost of the tax falls on the ultimate consumer. A businessman who incurs VAT on his expenses will normally be able to reclaim it. The tax applies only to sales made in the United Kingdom and is also payable when goods are imported. The standard rate of VAT is currently 15%.

A purely private transaction (e.g., the sale of a second-hand car) would be outside the scope of the tax, but any sale made in the course of business attracts the tax. In order that the tax is effectively borne by the ultimate consumer, it is charged and collected at each stage in the manufacturing and distribution process. Hence, VAT affects the registered businessman in two ways. First, he has to charge VAT on taxable sales of goods and services and this is called his "output tax". Second, he will buy certain goods and services himself for his business on which he may pay VAT (e.g.: on raw materials and components, capital equipment and certain services). This is called his "input tax".

The registered trader must account to Revenue for the output tax he charges his customers, but he is allowed to recover his input tax, either by deducting it from the output tax he would otherwise pay to Revenue, or by a direct repayment from Revenue. Hence, all the input tax should be recovered by the business and ultimately be borne by the consumer.

VAT is potentially a regressive tax. To counteract this, certain basic supplies are not taxable for VAT purposes. This is achieved by either zero-rating the supply or exempting it from VAT altogether. Although both methods achieve the objective of reducing the VAT to nil, they are fundamentally different. Zero-rating means that the supply is a taxable supply but at a rate of 0%. Therefore, any VAT paid as input tax can be recovered, but only by a straight repayment, since there will be by definition no output tax against which to offset it.

Exemption means that the supplies are not taxable supplies, with the result that a person who makes only exempt sales cannot register and is unable to reclaim any VAT he may suffer as input tax.

The businessman may pass on all or part of his VAT cost to the customer if the market will bear it. Thus, the tax is ultimately borne by the consumer.

The imposition of such a tax would require the licensing of numerous taxpayers but would provide the advantages of:

(i) neutrality;

(ii) tax relief for producer inputs;

(iii) reduction in the tax content of exports; and

(iv) improvement in government cash flow.

If Canada were to impose such a tax it would achieve a high degree of neutrality, as the tax would be calculated, in the final analysis, by reference to the sale price to final consumer. Consequently, a constant ratio of tax to final sale price should be achieved for all taxable goods and services. As well, there should be little incentive to organize business affairs to shift the burden of tax, as it will be imposed at the consumer level.

The tax would be a consumption based value-added tax, where each firm paid tax with respect to all its taxable sales and took as a deduction any tax paid with respect to its production inputs, regardless of their nature (i.e., raw materials, components, capital equipment, taxable services, etc.). This would provide a much broader relief to producers' inputs than is the case with the present manufacturer's tax, the proposed wholesale tax, or the retail sales taxes which presently operate in Canada.

Under a value-added system it is possible to provide tax relief for goods exported from Canada both with respect to tax on their sale price and any tax associated with the inputs used to produce them. This reduces the tax content of exported goods beyond a level normally achievable under a manufacturer's, wholesale, or retail system of taxation.

A value-added system would impose tax, with off-setting relief for tax paid on inputs, at each stage in the production-distribution network. Hence, it would provide a much smoother cash flow to the government than any single stage tax.

As well, there should be a reduced risk of tax evasion under a value-added system. Since the tax is collected in stages, even if the final taxpayer absconds with the tax he may have collected from his customer, he will not receive relief for the tax which he has already paid on his inputs.

Before imposing such a tax, the government would, of course, have to consider whether the substantial gains in equity and neutrality would offset the additional administrative complexity.

Although the provinces presently do not have constitutional authority to levy indirect sales taxes, a long-term solution might envisage a constitutional amendment to permit them to do so, followed by a jointly administered federal-provincial value-added tax. Such an arrangement might be very attractive to the provinces, since it would reduce "leakage" on interprovincial retail sales and direct imports by consumers, reduce administrative costs and encourage exports by eliminating their sales tax content.

If the imposition of a multi-stage value-added tax resulted in some distortion in the allocation of total tax revenues among the provinces, this might require adjustment through the federal-provincial tax equalization system.

RECOMMENDATIONS

(a) That the government immediately explore the feasibility of imposing the federal sales tax at the level at which taxable goods and services are provided to final consumers and that the government involve the provinces in this process at an early stage.

(b) That special attention be given to studying the merit of introducing a federal value-added tax up to the level at which taxable goods and selected services are sold to final consumers and that the provinces be encouraged to join in the administration of such a tax.

Unofficial translation

Appendix:

Minority Report of Committee Member Normand Guérin

Overview

I share the opinion of the majority of the Committee of not recommending that a change be made at this time in the level of imposition of federal sales tax, but to recommend, instead, that modifications be made to the manufacturer's tax in order to correct its defects.

With regret, however, I am unable to share the opinion of the majority of my colleagues of the Committee regarding the manner in which the manufacturer's tax structure should be improved. I do not believe the recommendation endorsed by the majority of the Committee will effectively correct the existing bias in favour of imported goods nor do I share the belief that the bias in favour of private brand goods cannot, or need not, be corrected within the framework of a manufacturer's tax.

In my opinion, both of these deficiencies would be adequately addressed by a different solution. Briefly, the solution that I shall recommend in the following pages will be to amend the law to deem as manufacturers all persons who have a right giving them the exclusivity of the brands of the goods that they sell, thereby requiring them to pay sales tax on their selling price.

I also disagree with the recommendations regarding notional values, marginal manufacturing and bad debts. In all these instances, I make alternative recommendations. Finally, I do not share the opinion of the majority which rejects any form of wholesale tax as a long-term solution and which recommends a retail sales tax instead. I shall recommend, if it is eventually established that the deficiencies of the present tax system cannot be solved adequately within the manufacturer's tax structure, that a suitably improved wholesale tax be adopted.

My report is presented in the following order:

I Recommendation for an Improved Manufacturer's Tax

II Defects of the Plan Proposed by the Majority to Correct the Import Bias

III A Better Solution to the Import Bias and the Private Brand Bias

IV "Notional" Values

V Marginal Manufacturing

VI Bad Debts

VII Retail Sales Tax

VIII The Wholesale Tax as a Long-Term Solution

I Recommendation for an Improved Manufacturer's Tax

After having considered the pros and cons of the proposal to shift the level of imposition of federal sales tax to the wholesale level, I share the opinion of the majority of the Committee of not recommending that the proposal be implemented at this time.

In my opinion, such a change is inadvisable, because I believe the more serious deficiencies of the present tax structure can be corrected with the appropriate legislation. Moreover, I believe that before making a change having such consequences, more research must be done in order to determine its effects on the numerous kinds of businesses in existence and to correct its defects.

I believe, however, that a wholesale tax system can be improved sufficiently to eventually become an efficient form of taxation in Canada. This will be discussed in the last part of my report.

The two main deficiencies of the present tax structure that our Committee was asked to address are the disparity of the tax burden between domestic goods and imported goods and the disparity of the tax burden between domestic goods sold at different trade levels.

Of these two deficiencies, the first one is obviously more serious because it impairs the ability of Canadian manufacturers to compete with imports. In view of Canada's current unemployment problems, this deficiency requires urgent attention.

The main recommendation of the majority of the Committee is directed at the import problem but, as I shall explain, the recommended solution, in my opinion, will not provide an adequate answer to the problem whereas another solution would.

With respect to the disparity of the tax burden between domestic goods sold at different trade levels, it is necessary to make a distinction between competing and non-competing goods.

The disparity that exists between the tax burden of non-competing goods, such as the one that exists between automobiles and electrical accessories (products that are marketed differently), can only be corrected effectively by moving the tax to the retail level as the report indicates. Fortunately however, this is not the type of disparity that hurts the most. With the present moderate rate of tax, it is highly improbable that this disparity would truly influence the consumers in their choice of products.

The disparity is more serious when it arises between similar goods, because it can then favour one manufacturer at the expense of another. This kind of disparity has been solved to some extent by Revenue Canada which allows manufacturers, in certain circumstances, to compute tax by reference to their selling price to wholesalers when sales are made to retailers and users. Similarly, when sales are made to retailers and users, the tax may be calculated by reference to the selling price to retailers. However, many situations remain where the lack of uniformity of the tax burden causes a serious hardship on certain manufacturers.

The most flagrant example of this situation is the one involving products marketed by national distributors. The costs of advertising, distribution, warranty, etc. incurred by such persons are not included in the taxable value whereas the same costs are taxable when incurred by manufacturers who do their own marketing.

Often the distributor is a person who is perceived by the public to be a manufacturer but who in fact has contracted out his manufacturing activities, or purchases from other manufacturers goods that complete his lines, or exchanges goods with other manufacturers. Nearly all of these situations involve goods bearing a private brand, exclusive to the distributor. This is so because otherwise there would exist no justification for incurring heavy marketing costs.

The majority of the Committee has come to the conclusion that the only solution to the problems of the private brand goods lies in a shift to a retail sales tax. I do not agree with this conclusion. As I will explain, I believe a solution exists that would put an end, immediately, to the discrimination that certain manufacturers have to suffer. The solution would also block the tax avoidance schemes and stop the erosion of the tax base that is currently taking place.

Before elaborating on that other solution, I shall describe what I believe are the main defects of the plan recommended by the Committee. Many of these points are discussed in the report of the Committee but, in my opinion, they have not been answered satisfactorily.

II Defects of the Plan Proposed by the Majority to Correct the Import Bias

The majority of the Committee recommends that the deficiencies in the present tax structure concerning imported goods should be corrected by deeming importers to be manufacturers, if they are situated at an earlier trade level than that at which similar Canadian goods are sold. In this way they would become taxable on their sales price. The majority recommends a two-level procedure to accomplish this. First, a complaint would be made to Revenue Canada by a Canadian manufacturer of similar goods or Revenue Canada would itself initiate the proceedings. After proper notification of all interested parties, an informal hearing would take place at Revenue Canada and this would be followed by the Minister's recommendation to the Governor-in-Council who would then decide if importers of that type of goods, who are situated at a determined level, should be deemed to be manufacturers. The second procedure would consist of a hearing by the Tariff Board if an interested party objects to the Minister's recommendation. The Tariff Board would make its recommendation to the Governor-in-Council which may again accept or reject it.

In my opinion, this recommendation will not adequately correct the bias in favour of imported goods because it has the following defects:

1. Heavy prescription process

Canadian manufacturers who suffer from an import bias will often be in a situation of conflict of interest preventing them from lodging a complaint. This will happen when they import goods themselves, or when the offender is one of their important customers. It is true that the plan provides that complaints can also be initiated by the tax authorities, but they may have difficulty in recognizing the instances of discrimination and obtain the necessary evidence, without the willing participation of manufacturers.

This process will necessarily involve long delays due to the time involved in the accumulation of data to prove injury and to arrive at a final determination. In the meantime, the Canadian manufacturers will suffer the consequences of such delays.

The cost involved to determine whether a complaint should be made and to prove the existence of discrimination and periodically prove again its existence will be prohibitive for small manufacturers or anyone who produces goods in limited quantities.

The cost to government of investigating complaints, including possibly numerous unfounded ones, and the cost of providing adequate hearings to all interested parties, and subsequently administering the decisions, will be out of proportion to the benefits to be derived.

The required market investigation will cause undue administrative disruption in the affairs of major wholesalers and large retailers where these enquiries will be concentrated.

Manufacturers will have no assurance of the outcome until the time of the final decision since it will rest at the political level.

2. Multiplicity of products

Given the myriad of products on the market, the numerous new products put on the market every day and the many variations within similar products due to their durability, construction features, capacity, etc., a product-by-product investigation will be an insurmountable task. Investigations based on broad classes of goods will not be an effective answer either because this will produce an excessive tax burden in some cases and an insufficient one in others.

3. Continued bias in favour of many imported goods

The proposal will not remove the bias in favour of imported goods of a type not produced in Canada. The selling price of these goods is often very superior to their duty-paid value as a result of expensive advertising and marketing activities. Examples where the selling price was four times the duty-paid value have been brought to the attention of our Committee. Since importers of these products compete for the same consumer dollars as Canadian manufacturers, these products would continue to benefit from an unfair advantage by remaining taxable on their duty-paid value.

The proposal will not remove the bias in favour of imported goods if the importer is at the same trade level as purchasers of Canadian goods but engages in marketing functions of a kind normally carried out by Canadian manufacturers. This problem will be particularly acute with certain classes of goods, such as products related to the grocery trade, where Canadian producers sell to businesses that resell to wholesalers at a small margin. Importers of such goods will be able to act as national distributors and sell to wholesalers and retailers and still pay tax on the duty-paid value.

4. Adverse effect on Canadian manufacturing

The proposal will not encourage importers to open plants in Canada and will then be an incentive for them to take action to close existing ones so that tax continues to apply on the duty-paid value. It is paradoxical that a measure intended to protect Canadian manufacturers should have such effects.

5. Hardship on some importers

Under the proposal, all importers situated at a trade level earlier than purchasers of Canadian goods will become taxable on their selling price even if they enjoy no price advantage over persons situated at the next level. In those instances where importing wholesalers will be deemed manufacturers, small wholesalers, who probably pay no more for their goods than large retailers, will become taxable on their selling price but large retailers will continue to pay tax on the duty-paid value.

This situation can create an injustice for taxpayers who have a corporate structure different from that of their competitors. For example, companies which market to consumers through franchised retailers will be at a disadvantage when compared to retailers operating a chain of corporate stores. Where the prescription is at the wholesale level, the former will be taxed on their selling price, whereas the latter will pay tax on the duty-paid value, even though both may pay the same price.

6. Potential for tax avoidance

It will be possible for importers to avoid the prescription by entering into an agency agreement with their customers. Thus the importation would be made in the name of the customer, who would not be subject to the additional tax because he is at the next trade level.

It will also be possible for importers to cause the law to lose much of its desired effects by inserting a low profit intermediary between themselves and the exporter. (I do not agree with the majority of the Committee that this situation is unlikely to occur).

Importers who sell to customers situated at different trade levels will be able to minimize the impact of the prescription by forming separate corporate entities to import and sell to customers situated at the later trade levels. For example, an importer who sells to wholesalers and to retailers, and who is deemed to be a manufacturer because of his sales to wholesalers, could form a separate company to import and sell to retailers. That second company would continue to pay tax on the duty-paid value.

7. Disruption of normal trading patterns

With the proposed plan, manufacturers will have an incentive to bypass the wholesale level in order to get importing wholesalers classified as deemed manufacturers. On the other hand, when Canadian manufacturers sell to wholesalers, importers will have an incentive to bypass the wholesale level also because by selling directly to retailers, they will escape the increased tax burden. The same phenomenon will occur regarding all intermediaries that precede wholesalers. Wholesalers and preceding intermediaries may thus find their existence in jeopardy in two ways.

8. Complexity of the uplift provision

To overcome the problem of stock identification that would exist when a business sells goods for which it is deemed a manufacturer and goods for which it is not, the proposed plan provides that all persons be given the option to pay tax at the time the goods are imported but on an uplifted value. The amount of the uplift is to be determined at the time of the investigation. In my opinion, this recommendation

does not take sufficiently into consideration the difficulties of determining an adequate uplift. It will also give importers the additional burden of having to choose between the two alternatives.

9. GATT consideration

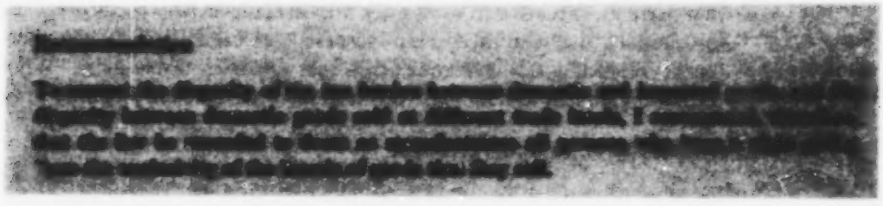
Although the proposal of the majority was found by an authority on the matter not to contravene Canada's obligation under the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), it would appear desirable, to me, to ensure that all aspects of the question have been fully considered. Two points in particular appear to me to be doubtful. The first one is the fact that an amendment would be made in the law to specifically impose an added tax to importers situated at levels preceding that of purchasers of Canadian goods without a corresponding provision being added to increase the tax burden on Canadian goods in the reverse situation. The second point is the fact that a provision would be made, as I explain later, to allow Canadian producers to pay tax on their lowest selling price without a similar provision being made to allow a corresponding privilege to all imported goods.

III A Better Solution to the Import Bias and the Private Brand Bias

As mentioned previously, the bias in favour of imported goods results from the fact that importers can undertake functions normally carried out by Canadian manufacturers such as advertising, sales promotion, warehousing, warranty, customer service, etc. and exclude such costs from the tax base, whereas Canadian manufacturers must include them in their taxable selling price. In my opinion, this problem is important only when the marketing costs incurred are substantial, and this occurs mainly when the importers have exclusivity over the brands that they sell. Otherwise, they would be incurring expenses for the benefit of others.

This makes it possible, therefore, to solve the import bias by requiring persons, who have the exclusivity of the brands of goods that they sell, to pay tax on their selling price as deemed manufacturers. This would make it possible, therefore, to avoid the pitfalls of the product-by-product prescription plan suggested by the majority. At the same time, the solution would correct the bias in favour of domestic goods sold at different levels of trade which, as I explained previously, also occurs mainly when the vendor sells products bearing his exclusive or private brand.

As the report of the Committee indicates, the majority of the members have rejected this plan but, in my opinion, the objections that have been raised against it can be overcome by suitable adjustments.



The idea behind this recommendation is not new. It was suggested as early as 1956 by the Carter Committee and it was taken up again by the Royal Commission on Taxation in 1966. Although the Commission recommended a change in level, it saw this as a

desirable improvement to the manufacturer's sales tax. It recommended however, that the measure be limited to wholesalers.

As is the case with any modification of the law, the recommendation has incidental problems which must be resolved.

1. Partial exclusivity and exclusivity without rights

It is foreseeable that situations will occur where persons who do not have brand exclusivity assured by contract or by any other right will in fact be the only persons, or practically the only persons, selling the products of a given name and will undertake marketing activities similar to those who have a right of exclusivity. To deal with this situation, the law could contain a provision to include in this category of deemed manufacturer persons, who, without having a right of exclusivity, are in fact the only persons, or practically the only persons, selling the products of a given brand. In order not to tax persons who do not carry on extensive marketing but who, perhaps without knowing it, are the only persons in Canada through which are sold all the products of a given brand, this provision in the law could be drafted so as to limit its application to persons who undertake the marketing of a product across the country or a large region.

2. Private brand goods sold with the same markup as manufacturers' brand goods

The main objection that was always voiced in the past against the introduction of legislation to deal with private brands, has come from retailers who indicate that their markup on private brand goods is equal to their markup on goods bearing a manufacturer's brand. This is a valid objection and to deal with it, the law could permit this type of deemed manufacturer to deduct from the selling price a percentage equal to the margin realized on sales of significant quantities of similar goods for which they do not have brand exclusivity. For example, if a private brand product costing $65 is sold at $100 whereas a manufacturer's brand product selling also for $100 costs $70, the deemed manufacturer would pay tax on only $5.

Such a provision coupled with the regulation concerning determined wholesale values should satisfy that main objection, which has always been the stumbling block to the proposal.

It is true that such a measure will require a detailed analysis of activities by the persons involved in order to determine the profit margins on the different classes of goods sold. However, since the businesses that sell private brand goods are generally large enterprises with elaborate accounting systems, such data should be easily obtainable without substantial administration costs.

3. Tax paid and tax exempt inventories

In order to ease the product identification problems that would result when a person is deemed to be a manufacturer for only a portion of the goods sold, a provision could be inserted in the law to permit such persons to acquire goods on a tax-paid basis and pay tax at the end of the month or at the end of the year on the gross profit realized on sales of private brand goods.

4. Regional exclusivity

As is indicated in the report of the Committee, it is possible that some persons could attempt to circumvent the brand exclusivity rules by separating their distribution network into different regions. This may not be a serious problem as might first appear because it is doubtful that persons with only regional exclusivity would engage in the type of elaborate marketing activities that produces tax discrimination. In any event, if it were found that the law was being circumvented in that fashion, appropriate legislation could be passed to address the problem.

Advantages of this solution

When comparing the solution recommended by the majority with the one I recommend based on brand exclusivity, it will be seen that the latter has the following advantages:

(a) It provides an effective answer to the import bias where the greatest disparity exists, that is, where goods are the object of extensive advertising and marketing.

(b) It provides an established rule as opposed to a case-by-case approach thereby minimizing delays and uncertainties.

(c) It avoids substantial administrative costs to both the taxpayers and the government.

(d) It eliminates the bias in favour of all imported goods and not only those of a kind produced in Canada.

(e) It provides an effective answer to the bias in favour of private brands in instances where it truly exists.

(f) It stops the erosion of the tax base.

(g) It makes it possible to repeal the marginal manufacturing provisions. (This is explained in a later section).

(h) It makes it possible to treat cosmetics in the same manner as other goods. This would eliminate the administrative complications of the present law which forces wholesalers to follow procedures on sales of cosmetics that are altogether different from those applied to other goods.

(i) It does not contravene Canada's commitment under GATT.

(j) It does not discriminate between businesses having corporate structures different from those of their competitors.

(k) It does not interfere with the current trading patterns.

(l) It does not act as a deterrent to manufacturing in Canada.

IV "Notional" Values

I do not concur with the majority's recommendation regarding the modification to be made to the rules which presently allow manufacturers to pay tax on the price they charge to wholesalers when they sell to retailers and consumers. The Committee recommends that a manufacturer be permitted to account for tax on his lowest selling price, provided 15% of his sales are made at that price, regardless of the level of the customers to whom he sells.

While the majority's recommendation appears, at first glance, very attractive to taxpayers who have visions of great tax savings, the reality may be quite different. By reducing the value for tax to its lowest expression, the rate of tax, of necessity, will increase correspondingly if the government is to maintain the same revenue. Thus, the perceived gain would be illusory. Moreover, the proposal would cause an administrative nightmare for both the taxpayers and the government. It would mean that a large number of sales, perhaps up to 85% of all sales, would be taxable not on the actual selling price as shown on the invoice but on a "notional" value. This, in my opinion, is not acceptable for several reasons:

- The computation of tax on notional values is time consuming for the taxpayers and for the tax administrators.

- The use of the lowest price would favour companies that sell a portion of their production to very large customers.

- The use of the lowest price as the tax base violates the principle that sales tax should not interfere with economies of scale. If all sales are taxed at the lowest price, the tax burden of customers who buy in large quantities will be proportionately higher than that of those who buy in small quantities.

- The recommendation that the tax be paid on the lowest price regardless of the trade level of the customers on the basis that trade levels are now blurred, is inconsistent with the other recommendations of the majority of the Committee. The recommendations regarding imported goods, the one regarding determined values and the one regarding the fair values, are all based on the assumption of the existence of clearly partitioned levels of trade.

- The recommendation could be in violation of Canada's obligation under the GATT, since it would permit Canadian manufacturers to pay tax, in most cases, on amounts less than their selling price, whereas imports would be taxed on the full amount paid by the importers (duty-paid value).

- The proposal would incite taxpayers to use tax avoidance schemes such as price manipulation, model modifications, etc.

- The recommendation is contrary to our Committee's terms of reference since it could substantially increase the use of notional values.

In place of the majority's recommendation, I propose that the rules for computing determined values be maintained in more or less their present form, but that they be reviewed in depth to ensure that they accomplish what they were set out to do.

V Marginal Manufacturing

By adopting the recommendation calling for private brand vendors to be deemed manufacturers, the need for marginal manufacturing legislation is practically eliminated. One of the main justifications for the present marginal manufacturing provisions is that repackaging or relabelling operations can change the market value of goods drastically. Generally, the cause of the increase in value is not the value of the packaging itself, but the fact that the products acquire a brand name which benefits from extensive advertising, or enjoys a favourable reputation. If persons having brand exclusivity are deemed to be manufacturers by a distinct provision, then the need for a marginal manufacturing provision is greatly diminished.

A marginal manufacturing provision may still be considered desirable, however, to ensure that goods packaged or prepared for sale by the customers of the manufacturers, are treated on the same basis as those packaged by the manufacturers themselves. If that aspect of the question were considered sufficiently important to justify the retention of the marginal manufacturing rules, then I would recommend that the law be amended so that marginal manufacturers be obligated to acquire their goods tax-paid and be required to pay tax at time of sale but only on the portion of their selling price which corresponds to the ratio of the cost of packaging to the total cost of the goods. I make this recommendation because I believe it would produce essentially the same tax that would otherwise be payable if the goods were acquired fully packaged.

This recommendation would put an end to the very regrettable situation that has developed since the introduction of marginal manufacturing, that is, the shifting of packaging operations outside Canada. This situation occurs in those instances where the tax benefit exceeds the resulting increases in freight costs and customs duties. Packaging outside Canada has meant lost jobs in Canada both in packaging and in the manufacturing of packaging materials. This situation is in urgent need of correction.

I do not concur with the majority's recommendation to limit the application of the marginal manufacturing rules to instances where the packaging costs represent more than 10% of the cost of the goods. Such a provision, when applicable, would still cause goods to be packaged outside Canada and it would produce undue discrimination between goods above and below the 10% threshold. Further, it would favour companies with automated packaging equipment and it would discriminate against manufacturers who package their own goods.

VI Bad Debts

The majority of the Committee recommends that tax relief be given to manufacturers, with respect to their uncollectible accounts, in a manner similar to the one contained in the proposal to move the tax to the wholesale level. All manufacturers will no doubt welcome such a measure. However, in transposing such a measure from a wholesale tax to a manufacturer's tax, a problem of equity arises. Allowing a tax recovery to manufacturers for sales made directly to retailers and users and not allowing one to licensed and unlicensed wholesalers who make similar sales, would be inequitable. The inequity becomes more evident when one considers that on sales to retailers and users, manufacturers remit the tax only on the sale price to wholesalers.

I believe, nevertheless, that some relief for uncollectible accounts is justified in order to prevent a form of double taxation that would otherwise occur since on credit sales the

taxable selling price already includes an element for loss. I recommend, therefore, that tax relief be allowed to manufacturers with respect to uncollectible accounts but that it be allowed only on sales that are taxable on the full selling price.

VII Retail Sales Tax

The majority of the Committee has come to the conclusion that neither the present manufacturer's tax nor the proposed wholesale tax are satisfactory and that the ideal tax would be a retail tax, possibly jointly administered with the provinces, and collected by the value-added method.

While it is undeniable that a single uniform tax to replace the present dual tax system would much simplify the compliance burden of taxpayers, I am unable to conclude, as the majority of the Committee does, from such little amount of study as we have done, that a federal tax at the manufacturer's or at the wholesale level is not a valid long-term solution, and that all efforts should be put towards a move to a jointly administered retail sales tax.

As indicated in the report of the Commodity Tax Review Group in 1977, moving the tax to the retail level and imposing it jointly with the provinces would entail numerous difficulties. The main one would be the necessity to develop a uniform base for the federal and provincial taxes across the country. The range of goods and services presently taxed differ significantly with each government. Agreement on a common base may be difficult to realize since it would deprive both levels of government of the useful tool which they have used regularly in the past to achieve economic and social goals and would mean a loss of fiscal autonomy. Therefore it must be anticipated that it would take many years to reach such an agreement especially since, for some of the parties involved, there is no perceived crisis. In the interim, the problem of the current tax, which urgently requires resolution, would remain unsolved.

The alleged superiority of a retail sales tax is open to question. Consider the following:

- It is said that a retail sales tax has greater neutrality but often the argument is overstated. In my opinion, neutrality is an important factor principally when one compares the tax burden borne by competitive products. This type of neutrality can be achieved in the case of most goods under a wholesale tax, and to a lesser extent under a manufacturer's tax. As to the lack of neutrality with respect to noncompetitive products, I do not believe it should be the most important factor to govern the choice of the tax level, because with the moderate rate of tax presently imposed, it is unlikely that the disparity would truly influence customers to buy one product instead of another.

- Advocates of a retail sales tax argue that such a levy is more easily administered than a manufacturer's tax or a wholesale tax, because it avoids the notional value problem. While this problem does exist under these latter forms of taxes, it must be remembered, however, that it exists only for a relatively small number of taxpayers. On the other hand, a retail sales tax would entail licensing some 300,000 new taxpayers and training their employees to correctly apply the tax on every sale. After considering all aspects of the question, I do not believe it can be said that a retail sales tax is superior in that respect.

- A retail sales tax is said to facilitate the imposition of tax on services. The imposition of a tax on goods and a tax on services does not need to be at the same level. This is proven by the fact that the Federal Government currently imposes at the sale-to-user level a tax on air transportation and more recently, a tax on telecommunication programming services, whereas the tax on goods is imposed at the manufacturer's level.

- Finally, it must be remembered that a combined federal and provincial sales tax which would produce as much revenue as the present taxes, would require a rate in the range of 15% to 18% in some provinces. With such a high rate, evasion could become a serious problem. A value-added tax would minimize tax evasion but would impose a heavy administrative burden on taxpayers and would probably cause border adjustment problems between provinces.

VIII The Wholesale Tax as a Long-Term Solution

As to the wholesale tax, I agree with the majority of the Committee that its advantages over an improved manufacturer's tax are insufficient to justify its adoption at this time. However, I do not believe the problems that have been identified are so great or so insurmountable as to make this form of tax less desirable than a retail tax as a long-term solution.

In my opinion the main problems which have been raised with the proposal to impose sales tax at the wholesale level are:

1. The large retailer tax

The most significant stumbling block to any wholesale tax is the difficulty of providing adequate treatment to large retailers who perform wholesale functions. The large retailer tax contained in the proposal, which was established by reference to the difference between the margins of large and small retailers, has been justifiably criticized because it applies indiscriminately to all large retailers, whether or not they perform wholesale functions. In my opinion however, this is not to say that the problem cannot be solved. I believe that further attempts should be made to measure more precisely the wholesale functions of large retailers.

For example, it would appear possible to design a tax which would be calculated on the basis of the additional gross profit margin that a large retailer makes over the margin earned by medium and small retailers. Normally, this excess should represent the value of the wholesaling functions assumed. Admittedly, this may require a detailed analysis of the business involved, but since there are approximately only 200 large retailers in the country, the total administrative cost involved would be insignificant compared to those of a retail sales tax.

2. The product mix

The proposed wholesale tax would require wholesalers to allocate their sales between goods taxable at 9%, at 5% and those that are exempt. This can be a serious problem where wholesalers handle a multitude of different products. This problem could be solved by redrafting certain of the exemptions and by adopting a uniform rate. For example, instead of assisting the construction industry by imposing a reduced rate on construction materials, a complete exemption could be given

on sales of certain basic materials such as structural steel, cement and lumber, and the full rate applied on sales of other construction goods. Another solution would be to use a system of direct subsidies instead of granting any exemption.

3. Vertical integrations, agency agreements and buying groups

A wholesale tax is also criticized because it favours the vertical integration of wholesalers and retailers, encourages them to enter into agency agreements and leads to the formation of buying groups. This problem is identical to the one concerning large retailers because in all of those instances, the small and medium retailers would effectively become large retailers. By taxing the excess margin as suggested previously, the problem could be solved.

4. Retailers who sell to other retailers

Firms that are basically retailers, but that make a certain percentage of their sales to other retailers anticipate difficulties with the proposal, because they will be taxable on the gross profit realized on such sales, if such sales exceed $50,000 per year. The problem might be simplified by increasing the threshold, or perhaps by relating it to the gross profit realized on such sales, so as to eliminate accommodation sales often made between retailers.

5. Classification of contractors

The proposal defines sales made to contractors as "sales by wholesale" but treats these sales differently depending on the status of the supplier. The difference in treatment creates an injustice. The proposal also creates an administrative burden in requiring all vendors to segregate sales to contractors from sales to other consumers, which can be difficult. Many of these problems could be avoided if contractors were classified as users.

6. Reducing the rate from 9% to 8%

Many of the briefs received by the Committee alleged that the proposed rate reduction from 9% to 8% does not compensate for the fact that the base will increase by the wholesaler's gross margin. It is perceived by some persons that the additional tax will be passed on and fuel inflation. Others complain it will eat into profits already depressed by the current recession.

According to the information given to our Committee by statisticians of the Department of Finance, a wholesale tax at a rate of 8% would achieve essentially the same revenue as the 9% manufacturer's tax. However, this is an overall average. On a product-by-product basis the results are quite different. Manufacturers of certain products, such as gasoline and Canadian automobiles, stand to gain substantially with the reduced rate because these products are already taxed on the selling price to retailers. Other manufacturers, on the other hand, stand to lose a corresponding amount since the total revenue is to remain the same. It has been said that this is justified because it eliminates a tax advantage presently enjoyed by certain taxpayers over others.

Nevertheless, I find it impossible to endorse a proposal that takes money away from one taxpayer in order to give it to another. It must be admitted, however, that this happens whenever a change is made in the law to increase the general rate of tax or eliminate certain exemptions. What really matters is that all competing goods bear a comparable burden of tax. The wholesale tax accomplishes this goal.

As to the timing of the introduction of the reduced rate of tax, I believe it should be made to coincide with the introduction of the wholesale tax, and not six months later as proposed. It is true that this is intended to compensate the government for the refunds of tax on wholesalers' inventories, but another solution should be found because the delay would cause pricing complications and would be inequitable to those who cannot pass on the extra cost.

7. The need to retain notional values

The wholesale tax has been criticized because it must necessarily contain a system of notional values to deal with sales made by wholesalers directly to users when similar goods are being taxed on their selling price to retailers. This is true, but in appraising this argument it is necessary to take into consideration the difficulties which exist when taxes are imposed at any other trade level. Also, it should be recognized that under a wholesale tax, there would be proportionally less sales subject to tax on notional values than under the present manufacturer's tax.

8. The transitional problems

Much of the resistance to the wholesale tax proposal stems from the transitional problems, such as the need for additional taxpayers to become licensed, the need to determine the tax included in inventories, the need to adjust selling prices, to modify computer programs, to renegotiate contracts, educate staff, etc. These problems no doubt exist and satisfactory solutions must be found for them. However, the same problems would exist to a much greater extent if Canada were to move to a retail tax, as the majority of the Committee recommends.

To sum up, I believe solutions exist to the problems of the wholesale tax which would render this form of tax more attractive. The main advantages of a wholesale tax are that it is easily administered, since it limits the number of new taxpayers to a minimum, and the possibility that it can be introduced within a short period of time.

I therefore recommend, if it is eventually established that the deficiencies of the present system cannot adequately be solved within the manufacturer's tax structure, that the wholesale tax be adopted to replace it.

I also recommend that more extensive research be done on a continuing basis to seek solutions to the deficiencies of the existing tax and to find answers to the weaknesses of other tax structures that could be used to replace it. In my opinion, the decision to change the level of imposition should not be made before all the implications have been studied much more thoroughly. The amount of revenue generated by this tax, $6 billion, and its important impact on the economy of Canada is ample justification for a greater investment in this area.

Respectfully submitted,

Normand Guérin, C.A.

Rapport du Comité d'examen de la taxe fédérale de vente

Remis à
L'honorable Marc Lalonde
Ministre des Finances

Mai 1983

Rapport du Comité d'examen de la taxe fédérale de vente

Remis à
L'honorable Marc Lalonde
Ministre des Finances

Mai 1983

Table des matières

	Page
Résumé	v
I. Introduction	1
1. Composition du Comité	1
2. Mandat du Comité	2
3. Réunions du Comité	3
4. Présentations	3
II. Le Système Actuel de Taxe sur les Ventes des Fabricants	7
III. Historique du processus de réforme fiscale	9
IV. La proposition de taxe au niveau du gros	
1. Le budget du 12 novembre 1981	11
2. La législation proposée	11
3. Mécanisme général	11
4. Assujettissement à la taxe	12
5. Exemptions	12
6. Assiette de la taxe	12
7. Valeurs fictives	13
8. Taux de la taxe	13
9. Moment du paiement	13
a) Producteurs	13
b) Grossistes	14
c) Détaillants	14
10. Certificats et autorisations	14
11. Ventes réputées	15
12. Ventes aux entrepreneurs et aux ateliers de réparation	15
13. Taxe grand débit (TGD)	15
a) Calcul de la taxe	16
b) Exemptions	16
c) Remise	16
V. Analyse de la Taxe Proposée au Niveau du Gros	17
1. Avantages	17
2. Inconvénients	18
a) Fonctions non taxées	18
b) Lacunes de la TGD	18
c) Marge des détaillants	19
d) Valeurs fictives	19
e) Déduction des frais de transport	20

f) Groupes d'achat 20
g) Ventes réputées 20
h) Entrepreneurs et ateliers de réparation 20
i) Licences 21
j) Dispositions transitoires 21

VI. Taxation de l'Essence et du Carburant Diesel 23

VII. Modification de la Taxe sur les Ventes des Fabricants à Titre de Solution Provisoire 25

1. Atténuation de l'avantage fiscal de certaines importations 25
2. Traitement des valeurs fictives 33
3. Fabrication marginale 36
4. Problème des marques particulières 38
5. Cotisations et appels 42
6. Dispositions administratives relatives aux remboursements de taxe 47
   a) Mauvaises créances 47
   b) Intérêt sur les remboursements et les paiements en trop de taxe 47
   c) Déductions tenant lieu de remboursement 48
   d) Déductibilité de certaines amendes aux fins de la taxe 48
7. Sanctions pénales pour non-paiement de la taxe 48
8. Assujettissement des vendeurs au paiement de la taxe 50

VIII. Une Nouvelle Orientation de la Fiscalité Indirecte au Canada 53

1. Introduction 53
2. Nécessité d'une taxe sur les ventes 53
3. Critères d'évaluation d'une taxe de vente 54
   a) Équité 54
   b) Neutralité 55
   c) Administration 55
4. Quelques problèmes pratiques posés par une taxe de vente 56
   a) Articles de marque particulière 56
   b) Frais de transport 57
   c) Entrepreneurs 57
5. Possibilités d'orientation nouvelle 57
   a) Taxe fédérale-provinciale sur les ventes au détail 57
   b) Taxe fédérale unilatérale sur les ventes au détail 58
   c) Taxe à la valeur ajoutée (TVA) fédérale 58
6. Recommandations 60

Annexe 61

Résumé

Notre Comité, nommé le 10 février 1983 par le ministre des Finances, M. Marc Lalonde, était chargé d'étudier les mesures possibles pour corriger certains problèmes structurels posés par la taxe sur les ventes des fabricants. Il devait aussi recommander des solutions de rechange à ce système, ainsi que réexaminer le projet de législation sur la taxe proposée au niveau du gros, l'une des solutions possibles pour remédier aux problèmes en question. Ayant terminé son examen, le Comité désire faire les recommandations suivantes au ministre des Finances.

Déplacement proposé de la taxe au niveau des ventes de gros

Le Comité est d'avis que la légère amélioration que permettrait d'obtenir le déplacement de la taxe au niveau des ventes de gros ne justifie pas les perturbations qui en résulteraient dans un système qui fonctionne déjà.

Modification du système actuel de taxe sur les ventes des fabricants

Le Comité recommande d'apporter au système actuel un certain nombre de modifications afin d'en atténuer certains des défauts structurels:

a) que certains importateurs soient réputés être des fabricants aux fins de la taxe de vente;

b) que les fabricants soient autorisés à payer la taxe sur toutes les ventes d'articles semblables à leur prix de vente le plus bas à des clients indépendants;

c) que les valeurs établies et déterminées soient prévues par des dispositions légales et puissent faire l'objet d'un appel;

d) qu'on modifie la notion de fabrication marginale afin d'en réduire l'incidence;

e) qu'on clarifie l'alinéa 2(1)*b*) à l'égard de certaines relations de mandataire à mandant;

f) qu'on mette en place un système complet et satisfaisant de cotisation, d'opposition et d'appel; et

g) qu'on remédie à certaines autres lacunes techniques et administratives de la Loi sur la taxe d'accise.

Processus de réforme fiscale

Le Comité recommande fortement au ministre des Finances que soit entreprise immédiatement une étude approfondie, en consultation avec les provinces, d'un déplacement de la taxe fédérale de vente au niveau des consommateurs.

I. Introduction

Après plusieurs années d'étude qui ont été marquées par la publication du document d'étude sur la fiscalité indirecte (Livre vert) de 1975 et le rapport du Groupe d'étude sur les taxes à la consommation (Livre brun) de 1977, l'honorable Allan J. MacEachen annonçait en 1981 qu'on déposerait un projet de législation visant à remplacer la taxe générale sur les ventes des fabricants par une taxe au niveau du gros, c'est-à-dire une taxe frappant le prix d'achat des articles acquis par les détaillants. Un projet de législation en ce sens fut déposé au Parlement en avril 1982 afin de corriger un certain nombre des défauts que paraissait présenter le système de taxe sur les ventes des fabricants. Devant le grand nombre d'observations présentées par les milieux d'affaires, le Ministre, dans son exposé économique d'octobre 1982, remit à plus tard la mise en œuvre d'une taxe de gros pour permettre d'étudier plus à fond les diverses solutions possibles. Le 10 février 1983, l'honorable Marc Lalonde, ministre des Finances, annonçait la formation d'un comité composé de praticiens de l'impôt ainsi que de représentants des milieux d'affaires et des consommateurs, sous le nom de Comité d'examen de la taxe fédérale de vente, afin d'étudier les possibilités de réforme du système. Ce comité fut chargé de présenter au Ministre, en mai 1983, un rapport sur les façons les plus efficaces de résoudre les problèmes posés par le système en place.

1. Composition du Comité

Nous donnons ci-après la liste des membres du Comité; sauf indication contraire, ces personnes souscrivent au présent rapport. La liste donne aussi le nom des entreprises ou organismes dont font partie les membres; cela ne signifie pas nécessairement que ces entreprises ou organismes approuvent le rapport.

Wolfe D. Goodman, C.R., S.J.D.
Président
Goodman and Carr
Toronto

Joseph R. Brown, R.I.A., C.A.
Vice-président
Arthur Andersen & Co.
Toronto

M^me^ Helen R. Anderson
Membre
Association canadienne de la consommation
Islington

Raymond C. Bertrand
Membre
Institut canadien de distributeurs d'épicerie
Montréal

Gérald W. Childerhose
Membre
Société Ford du Canada Ltée
Oakville

Jack Cooper
Membre
Cooper Canada Ltée
Toronto

James S. Draffin
Membre
Northern Telecom Ltée
Mississauga

Harold Empey
Membre
Federated Cooperatives Ltd.
Saskatoon

David Fulton, R.I.A.
Membre
Thorne Riddell Associates
Toronto

Eric H. Haynes
Membre
Association des manufacturiers canadiens de jouets
Kleinburg

Patricia C. Johnston
Membre
Fédération canadienne des entreprises indépendantes
Willowdale

Eric G. Owen, C.G.A., F.C.I.S.
Membre
Association des manufacturiers canadiens
Toronto

Keith V. Sandford
Membre
Foster Tax and Tariff
pour le compte de
l'Association canadienne de la contruction
Ottawa

Normand Guérin, C.A.[1]
Membre
Samson Bélair
Montréal

Ray W. Huddlestone
Membre
Shell Canada Ltée
Toronto

Daniel Knechtel, C.A.
Membre
Eatons du Canada
Toronto

Roger Rougier[2]
Membre
Roger Rougier Ltée
Montréal

2. Mandat du Comité

Le mandat du Comité était le suivant:

«1. Examiner les options pour corriger les problèmes structurels du système touchant les fabricants, notamment les écarts de fisc entre

a) les biens produits au Canada et les importations, et

b) les produits canadiens vendus aux divers paliers de commerce.

2. Recommander des solutions de rechange qui:

a) offrent à peu près le même rendement que le système actuel;

b) minimisent les valeurs fictives dans le calcul du montant de taxe payable;

c) simplifient l'administration et n'imposent pas de fardeau excessif d'observation aux contribuables; et

---

(1) M. Guérin a remis au ministre des Finances un rapport individuel, qui est reproduit à l'annexe I.

(2) M. Rougier a assisté à un certain nombre de réunions du Comité mais a dû résigner ses fonctions pour des raisons personnelles avant la remise du rapport.

d) ne contreviennent pas les obligations du Canada en vertu du GATT et ne seront pas la cause de représailles de la part de ses partenaires commerciaux internationaux.

3. Examiner l'avant-projet de loi portant sur la taxe de gros en tant qu'option et recommander des modifications qui répondront aux inquiétudes exprimées par le public.

4. Faire rapport au ministre des Finances avant le 15 mai 1983.»

3. Réunions du Comité

Le Comité d'examen de la taxe fédérale de vente s'est réuni à plusieurs reprises à Toronto, à Ottawa et à Montréal afin d'étudier les questions en jeu. Ont assisté à ces réunions les membres du Comité ainsi qu'un certain nombre de fonctionnaires invités du ministère des Finances et du ministère du Revenu national. Notre Comité désire remercier ces fonctionnaires pour leur aide et leur amabilité.

Nous sommes également redevables à notre conseiller spécial, Andy Friedman, C.A., de Peat, Marwick, Mitchell & Co. A l'occasion, nous avons été secondés par des experts provenant de certains groupes de l'industrie ou des ministères de l'État. Un certain nombre de particuliers qui avaient préparé des présentations écrites ont également comparu devant le Comité ou parfois des sous-comités. Le Comité s'est réuni aux dates suivantes:

le 14 février 1983
le 21 février 1983
le 22 février 1983
le 7 mars 1983
le 8 mars 1983
le 16 mars 1983
le 17 mars 1983
le 30 mars 1983
le 31 mars 1983
le 14 avril 1983
le 15 avril 1983
le 24 avril 1983
le 25 avril 1983
le 26 avril 1983
le 9 mai 1983
le 10 mai 1983
le 16 mai 1983
le 17 mai 1983
le 26 mai 1983

4. Présentations

Le ministère des Finances a mis à la disposition du Comité toutes les présentations reçues du public à la suite de ses demandes de consultation de 1978 et de 1982, ainsi que ses analyses de ces points de vue et les réponses qu'il y avait apportées.

Pour donner à toutes les parties intéressées l'occasion d'exprimer leur point de vue sur les questions soumises à l'examen du Comité, des annonces ont été placées dans la sec-

tion Affaires de *The Globe and Mail*, *The Financial Post*, *La Presse*, et *Le Journal des Affaires*. Les entreprises, organismes ou particuliers suivants ont fait de nouvelles présentations au Comité:

A and W Distributors Eastern Canada Limited
Alcan Canada Products Limited
Alliance of National Distribution Associations (Canada)
Association des distillateurs canadiens
Association nationale des distributeurs de tabac et de la confiserie
Automobile Importers of Canada
Association des industries de l'automobile du Canada
Avon Canada Inc.
A.W. Brown, R.I.A.
BMW Distributors Eastern Canada Limited
Calego Inc.
Canada Safeway Limited
Canadian Appliance Manufacturers Association
Association canadienne des fabricants d'équipement de bureau
Conférence canadienne des arts
Association canadienne de la construction
Canadian Corporate Management Company Limited
Association canadienne des cosmétiques, des produits de toilette et du parfum
Institut canadien des distributeurs d'épicerie
Association canadienne des distributeurs de produits électriques
Canadian Federation of Independent Petroleum Marketers
Canadian Hardware and Housewares Manufacturers Association
Association canadienne des importateurs
Canadian Industrial Traffic League (The)
Institut canadien de la construction en acier
Association canadienne des distributeurs de films
Institut canadien des centres de service de produits métalliques
Association canadienne de la télévision
Canadian Tire Corporation, Limited
Association canadienne des manufacturiers de jouets
Association canadienne du camionnage
Carol-Wabush Distributing Co. Ltd.
Chesebrough-Pond's (Canada) Inc.
Professeur Robert M. Clark, Université de Colombie-Britannique
Clay Brick Association of Canada
Coleco Canada Limitée
Consolidated Parts Distributors of Canada Ltd.
Cooper Canada Limited
Datafile Limited
Direct Sellers Association
Drug Trading Company Limited
Equipment World Inc.
Association des producteurs et distributeurs de matériel éducatif du Canada
Fasken & Calvin
Favorite Products Company
Federated Co-operatives Limited
Federation of Automobile Dealer Associations of Canada
Gulf Canada Limitée
Heating, Refrigerating and Air Conditioning Institute of Canada

Honda Canada Inc.
Home Hardware Stores Ltd.
J. Hutchinson et Eric G. Owen
Interior Designers of Ontario
Kelly, Douglas & Company, Limited
Karku-Titan Canada Ltd.
Montreal Copy Centre Limited
Conseil de l'industrie de la motocyclette et du vélomoteur
Association des fabricants de véhicules à moteur
Northern Telecom Limited
Revelstoke Companies Limited
Roger Rougier Limitée
Shell Canada Limitée
Shipping Federation of Canada (The)
Simpsons-Sears Limited
Société des comptables en gestion du Canada
Southland Agencies
C.E. Springer & Company Ltd.
Budd Sugarman Interior Design Limited
Sunoco Inc.
Thor-Weld Industries
United Auto Parts
Volkswagen Canada Inc.
Woodward Stores Limited

Au cours de l'une de ses séances, le Comité a obtenu que quatre universitaires faisant autorité dans le domaine de la politique fiscale et particulièrement intéressés par la fiscalité indirecte fassent un exposé théorique sur les diverses assiettes fiscales. Il s'agissait de:

Professeur Richard M. Bird
Université de Toronto

Professeur John F. Due
Université de l'Illinois

Professeur James Johnson
Université McMaster

Professeur François Vaillancourt
Université de Montréal

II. Le système actuel de taxe sur les ventes des fabricants

Sous sa forme actuelle, la taxe fédérale sur les ventes des fabricants remonte à 1923. En général, elle s'applique au prix de vente des articles fabriqués ou produits au Canada, ainsi qu'à la valeur à l'acquitté des marchandises importées. Cette taxe, qui ne frappe les articles qu'une seule fois, est imposée au taux de 9 % sur les biens taxables, à l'exception des matériaux de construction et de l'équipement destiné aux bâtiments, sur lesquels le taux est de 5 %, et de l'alcool et des produits de tabac, taxés à 12 %.

Certains articles tels que les produits alimentaires et les vêtements sont exonérés de la taxe sans aucune condition, tandis que d'autres peuvent être exemptés selon leur utilisation finale ou le statut de l'acheteur. Les matières premières et les produits partiellement transformés échappent à la taxe lorsqu'ils sont achetés ou importés par un fabricant pour subir une transformation plus poussée ou être incorporés à son produit fini. Le fabricant peut aussi acquérir en franchise de taxe la plupart des genres d'équipement de production.

A compter du 1er janvier 1981, l'assiette de la taxe fédérale de vente a été sensiblement accrue grâce à un élargissement de la définition des fabricants ou producteurs. A cette date, toute une gamme d'activités, qualifiées collectivement de «fabrication marginale», ont été réputées constituer des activités taxables. Il s'agissait d'opérations telles qu'assembler, fusionner, mélanger, couper sur mesure, embouteiller, emballer ou remballer. Les personnes effectuant ces activités, étant désormais considérées comme des fabricants, doivent payer la taxe sur le prix de vente des articles ainsi produits.

L'application générale de cette taxe souffre de certaines exceptions notables. Depuis 1980, les taxes frappant les cosmétiques et les carburants de transport sont imposées au dernier intervenant qui approvisionne les détaillants. Les vendeurs de cosmétiques et de carburants sont en fait assujettis depuis plus de deux ans à une taxe au niveau du gros.

On s'est assez vite aperçu qu'une taxe sur les ventes des fabricants entraînait certaines iniquités, du fait que certains fabricants vendent leurs produits à la fois à des grossistes, à des détaillants et à des utilisateurs finals, et qu'ils sont obligés d'acquitter la taxe sur leur prix de vente, peu importe le niveau de distribution auquel intervient la vente. Aussi ces fabricants sont-ils autorisés à payer la taxe fédérale de vente sur un prix plus bas. Lorsqu'un fabricant ne vend pas à des grossistes mais que ses concurrents le font, Revenu Canada détermine souvent une valeur «fictive» inférieure sur laquelle ces assujettis peuvent payer la taxe fédérale de vente. Malheureusement, ces pratiques ne sont pas prévues dans la loi, sont utilisées de manière sélective et arbitraire et ne font l'objet d'aucun examen judiciaire.

III. Historique du processus de réforme fiscale

Plusieurs groupes ont étudié cette taxe au fil des ans, notamment la commission Rowell-Sirois en 1940, le comité Carter sur la taxe de vente de 1956, la Commission royale d'enquête sur la fiscalité de 1966 et le ministère des Finances dans son Livre vert de 1975 et son Livre brun de 1977.

Dans son rapport, le comité Carter de 1956 recommandait de passer à une taxe de gros afin de réduire l'avantage fiscal dont bénéficiaient certaines importations par rapport aux produits canadiens. Il estimait aussi que l'adoption d'une taxe au niveau du gros réglerait les problèmes d'établissement d'une valeur fictive, dans les cas où les fabricants ont des clients situés à différents stades du circuit de distribution.

La Commission royale d'enquête sur la fiscalité de 1966 était d'avis elle aussi que la taxe sur les ventes des fabricants n'était pas neutre et favorisait généralement les produits importés. Elle considérait qu'une taxe de gros constituerait une amélioration, mais que ce serait une taxe imposée au niveau du détail qui serait la plus neutre. Une telle taxe aurait aussi permis à l'État de taxer éventuellement les services.

Le Livre vert publié en 1975 par le gouvernement fédéral exposait en ces termes les lacunes révélées par les examens antérieurs de la taxe sur les ventes des fabricants:

- *«La vente des produits à divers stades du circuit de distribution pose de graves problèmes d'évaluation. Les assujettis n'ont souvent aucune possibilité de recours contre les décisions prises en matière de valeur taxable.*

- *Les produits importés peuvent bénéficier d'un avantage fiscal par rapport aux fabrications canadiennes du fait que la publicité, la garantie et les autres éléments commerciaux ajoutés au Canada sont généralement compris dans la valeur taxable des produits intérieurs, mais pas toujours dans celle des importations.*

- *Le système actuel favorise les produits portant une marque autre que celle du fabricant parce qu'ils peuvent éviter la taxe sur un certain nombre d'éléments qui sont compris dans la valeur taxable des marchandises portant la marque du producteur réel.*

- *Le régime des frais de transport tend à favoriser les articles produits par des fabricants éloignés par rapport à ceux des producteurs locaux et peut encourager l'implantation des fabricants à proximité de leurs sources d'approvisionnement.»*

Le Livre vert évoquait ensuite trois grandes solutions de rechange à la taxe sur les ventes des fabricants:

(1) améliorer la taxe existante au stade des fabricants;

(2) faire passer la taxe au niveau du gros; ou

(3) la faire passer au niveau du détail.

Le Livre vert exprimait une préférence marquée pour un déplacement de la taxe fédérale de vente au niveau du gros. Il déclarait que les avantages d'une taxe au détail comparativement à une taxe de gros—s'agissant d'atténuer les principales distorsions de la concurrence entraînées par le système existant—ne paraissaient pas suffisants pour justifier qu'on envisage sérieusement d'imposer une taxe fédérale de vente au niveau du détail. Tout en exprimant cette préférence pour une taxe de gros, le Livre vert demandait au public de faire connaître son point de vue sur toutes les propositions de rechange.

Vers le milieu de 1977 paraissait le «Livre brun» du Groupe d'étude sur les taxes à la consommation (formé de fonctionnaires des ministères des Finances et du Revenu national). Ce rapport contenait une analyse des quelque 200 présentations reçues à la suite du Livre vert de 1975. Parmi les mémoires reçus, environ un tiers se prononçaient en faveur du maintien de la taxe sur les fabricants, à peu près le quart étaient en faveur d'une taxe au détail et 10 % seulement préconisaient une taxe de gros. Les autres intervenants soit n'exprimaient aucune opinion sur la question, soit proposaient d'autres solutions. Certains de ceux qui appuyaient le maintien de la taxe sur les ventes des fabricants recommandaient que les importateurs soient obligés d'obtenir une licence de manière à être assujettis à la taxe sur leurs ventes au Canada, qu'on élargisse la définition des «fabricants» pour y inclure les personnes vendant des articles sous marque particulière ou effectuant des activités de fabrication marginale, d'inscrire dans la loi des mesures sanctionnant les pratiques existantes en matière d'évaluation et de mettre en place un mécanisme approprié d'appel.

Le Livre brun ne disconvenait pas qu'une taxe sur les ventes au détail fût la plus neutre des trois sortes de taxe à la consommation. Il estimait cependant que le surcroît de neutralité obtenu au moyen d'une taxe au détail n'était pas suffisant pour compenser les problèmes posés par l'intégration de cette taxe avec les systèmes mis en place à cet égard dans neuf provinces ainsi que par le fardeau administratif supplémentaire qui aurait été imposé aux détaillants. Le Groupe d'étude concluait que la solution la plus pratique et la plus efficace aux problèmes posés par la taxe sur les ventes des fabricants consistait à la faire passer au niveau du gros. Cette mesure était celle qui, parmi toutes les solutions de rechange, devrait entraîner le moins de perturbations, «vu qu'elle ne nécessiterait que des modifications relativement mineures du système actuel».

Le budget de novembre 1981 annonçait l'institution d'une taxe au niveau des ventes de gros; il fut suivi en avril 1982 d'un Livre blanc publié par le ministre des Finances sur la «proposition visant à faire passer la taxe fédérale de vente au niveau des ventes de gros». La teneur de ce Livre blanc et du projet de législation qui l'accompagnait est étudiée plus loin. Le Ministre demandait aux intéressés de faire connaître leur point de vue avant la fin de l'été 1982. A la suite des 125 présentations et plus qui furent reçues, la mise en œuvre de la taxe au niveau du gros fut remise d'abord au 1er janvier 1983, puis au milieu de 1984, au plut tôt. En février 1983, le Comité d'examen de la taxe fédérale de vente était formé afin d'étudier la proposition de taxe au niveau du gros et de préconiser des solutions de rechange.

IV. La proposition de taxe au niveau du gros

1. Le budget du 12 novembre 1981

Le budget fédéral du 12 novembre 1981 proposait de modifier profondément la taxe fédérale de vente. Celle-ci, qui était jusque-là prélevée sur les ventes de marchandises des fabricants intérieurs ou sur les importations de produits finis, devait désormais être imposée au niveau du grossiste canadien ou de la dernière entité à approvisionner le détaillant. Pour permettre d'évaluer et de comprendre les changements proposés, il était prévu initialement de ne pas mettre en œuvre la taxe de gros avant le 1er juillet 1982. Le ministre des Finances déclara que, l'adoption d'une taxe au niveau du gros ne visant pas à fournir des recettes supplémentaires à l'État, le taux général de la taxe fédérale de vente serait ramené de 9 à 8 % au 1er janvier 1983. Le délai de six mois prévu pour l'abaissement du taux visait à compenser la perte de recettes entraînée par le remboursement de la teneur en taxe fédérale des stocks des grossistes à la date de transition.

Il fut annoncé également que, pour assurer ce qui paraissait être une application plus juste de la taxe fédérale de vente à l'avenir, les «grands détaillants» qui achèteraient directement aux fabricants seraient assujettis à une taxe supplémentaire pour tenir compte des fonctions de vente en gros que beaucoup d'entre eux assumaient. Le taux et le mode de calcul de cette taxe ne furent pas annoncés alors.

2. La législation proposée

Le 30 avril 1982, le ministre des Finances, l'honorable Allan J. MacEachen, déposait à la Chambre des communes un document donnant plus de détails sur la réforme proposée de la taxe fédérale de vente. A la même occasion, il repoussait de six mois, jusqu'au 1er janvier 1983, la date d'entrée en vigueur des changements, en demandant aux parties intéressées de faire connaître leurs points de vue avant la fin de juin 1982. Un projet de législation correspondant à certaines parties de la réforme proposée fut déposé en même temps.

3. Mécanisme général

Le projet de législation exposait de façon plus précise la proposition, faite dans le budget du 12 novembre 1981, de faire passer le stade d'imposition de la taxe fédérale de vente du fabricant au grossiste ou au dernier niveau du circuit de distribution à approvisionner le détaillant. Il donnait aussi des précisions sur la surtaxe frappant les grands détaillants: une «taxe grand débit» devait être imposée à tous les détaillants qui, au titre de leurs achats, payaient plus de $250,000 de taxe de vente et d'accise dans l'année.

La taxe d'accise sur les «articles de luxe» comme les bijoux, les montres et les accessoires pour fumeurs était également ramenée de 10 à 8 %. D'autres éléments ne figurant pas dans le projet de législation étaient proposés dans le document d'étude:

a) que des intérêts soient versés sur les demandes de remboursement laissées en souffrance plus de 60 jours après la production de tous les documents nécessaires;

b) le remboursement de la teneur en taxe fédérale de vente des mauvaises créances;

c) la mise en place d'un mécanisme officiel de cotisation et d'appel, comme pour l'impôt sur le revenu;

d) des dispositions transitoires pour le remboursement de la taxe fédérale de vente déjà payée sur les stocks auxquels la taxe ne devait plus s'appliquer désormais.

4. Assujettissement à la taxe

En règle générale, la taxe fédérale de vente devait être acquittée par la dernière personne approvisionnant le détaillant. On étendait la définition du grossiste aux producteurs ou aux fabricants afin que leurs ventes directes aux détaillants soient également taxées. Tous les grossistes devaient être munis d'une licence, celle que détenaient alors les fabricants devant être convertie en licence de grossiste. L'exemption de $50,000 en faveur des petits fabricants devait être étendue aux grossistes dont le volume annuel de vente en gros ne dépassait pas $50,000.

La législation proposait de considérer certains autres intervenants comme des grossistes devant obtenir une licence, même s'il s'agissait en fait de détaillants:

a) les points de vente hors taxes;

b) les fournisseurs des entrepreneurs, quand ces derniers achetaient des articles pour des contrats de fourniture et d'installation;

c) les importateurs vendant certains articles prescrits tels que de gros bateaux, des aéronefs, de gros ordinateurs et certains articles d'équipement spécialisé, généralement vendus directement à l'usager par les fabricants canadiens.

5. Exemptions

En règle générale, le grossiste devait être tenu de payer la taxe sur toutes ses ventes à des détaillants, aux exceptions suivantes près:

a) les articles vendus à des fabricants pour transformation plus poussée;

b) les ventes d'articles exemptés sans condition;

c) les articles vendus à d'autres grossistes;

d) les ventes d'articles d'occasion déjà taxés;

e) les ventes à l'exportation;

f) les articles vendus à des clients exemptés (comme les hôpitaux).

6. Assiette de la taxe

Normalement, la taxe de gros est assise sur le prix facturé par le grossiste. Comme dans le système actuel de taxe sur les ventes des fabricants, certains autres éléments étaient également inclus dans l'assiette de la taxe, par exemple l'emballage, la publicité, le financement à court terme, le service après-vente, l'entreposage, la garantie et les commissions (si ces éléments ne faisaient pas déjà partie du prix d'achat du produit). Les

éléments à déduire du prix de vente pour obtenir l'assiette de la taxe, qui étaient autorisés par décision administrative par le passé et donc ne pouvaient faire l'objet d'un appel, devaient être établis dans une large mesure dans le projet de législation.

La législation proposée prévoyait de déduire de l'assiette de la taxe les escomptes ou rabais, les frais d'installation et les frais de transport.

Le projet de législation proposait de corriger une inégalité dans la façon dont les frais de transport étaient incorporés à l'assiette de la taxe. Les importateurs de produits finis qui n'étaient pas des grossistes devaient acquitter la taxe de vente sur la valeur à l'acquitté, augmentée des frais de transport jusqu'au premier point de déclaration en douane au Canada. Par contre, les frais de transport intérieur de produits finis (que ce soit du point de déclaration en douane au grossiste ou du fabricant ou dernier, ou encore du grossiste au détaillant) devaient être déductibles de l'assiette.

On ne prévoyait cependant pas de déduction à l'égard des frais occasionnés par le transport intérieur de matières premières et de produits en cours jusqu'au fabricant. On s'attendait à ce que le calcul de la déduction pour frais de transport soit complexe pour la plupart des grossistes et fasse probablement intervenir une formule. On proposait que Revenu Canada élabore sans retard des lignes directrices pour orienter les assujettis dans ce domaine.

7. Valeurs fictives

A condition que le grossiste réalise au moins 15 % de ses ventes, en quantités représentatives, avec au moins deux détaillants indépendants, il aurait la possibilité d'utiliser une valeur plus faible pour calculer la taxe sur ses ventes à des utilisateurs finals. Ces valeurs fictives étaient analogues, sur le plan des principes, aux «valeurs établies» prévues dans le système existant de taxe sur les ventes des fabricants. Alors que, par le passé, l'établissement de ces valeurs fictives était permis uniquement par des pratiques administratives et non par la loi, le mécanisme relativement complexe proposé pour l'évaluation était inclus dans le projet de législation.

8. Taux de la taxe

Le taux général de la taxe fédérale de vente devait demeurer à 9 % pendant les six mois suivant la date d'entrée en vigueur de la taxe de gros. On proposait que ce taux passe ensuite à 8 %. Sur les matériaux de construction, la taxe devait rester de 5 %, même si dans ce cas aussi la taxe devait passer au niveau du gros, d'où une augmentation appréciable des sommes perçues[3].

9. Moment du paiement

a) Producteurs

Les producteurs, y compris les «fabricants marginaux», auraient continué d'avoir des stocks de matières premières, de travaux en cours et d'articles finis en franchise de taxe. S'ils vendaient des articles taxables à des détaillants ou à des utilisateurs finals, ils devaient payer la taxe de vente à ce moment.

---

[3] Le ministère des Finances a estimé l'augmentation de la taxe sur les matériaux de construction à $60 millions, sur un total de $600 millions, mais que par ailleurs l'abaissement du taux général de 9 à 8 % ferait perdre $60 millions de recettes, annulant l'effet précédent.

b) Grossistes

Les grossistes qui feraient des ventes en gros auraient la possibilité d'avoir des stocks hors taxe ou taxe incluse, selon les circonstances. Le projet de législation prévoyait à cet égard des lignes directrices, caractérisées par la règle des «50-30»:

(i) Si un grossiste réalisait plus de 50 % de ses ventes totales avec des détaillants, il pouvait acquérir ses stocks hors taxes et payer la taxe au moment de la vente. Il pouvait appliquer cette règle à toutes ses activités, à l'une de ses divisions ou succursales ou à l'une de ses gammes de produits, d'après les ventes de l'année civile précédente.

(ii) Si ses ventes à des détaillants représentaient moins de 30 % de son chiffre d'affaire total, le grossiste pouvait encore obtenir une licence, mais devait acheter ses stocks taxe incluse. Au moment de la revente à des détaillants, il devait payer la taxe sur la différence entre son prix coûtant et son prix de vente.

(iii) Les grossistes réalisant entre 30 et 50 % de leurs ventes avec des détaillants pouvaient, à leur choix, avoir des stocks hors taxe ou taxe incluse et être assujettis à la taxe de gros selon les principes décrits en (i) ou (ii) ci-dessus.

c) Détaillants

Les détaillants devaient normalement acheter leurs stocks taxe comprise et demander un remboursement de taxe s'ils vendaient à des clients exemptés. Cependant, d'après le projet de législation, les détaillants réalisant plus de 50 % de leurs ventes d'articles taxables avec des clients exonérés au cours des trois mois précédents pouvaient demander une licence et être autorisés à acquérir leurs stocks hors taxe. On proposait que la licence et l'autorisation soient annulées automatiquement si le détaillant ne répondait plus à cette exigence de plus de 50 % pendant trois années consécutives.

Ce mécanisme de licence permettant à un détaillant d'acquérir des marchandises hors taxe comportait un coût. Ces détaillants devaient facturer la taxe aux utilisateurs finals sur au moins 105 % du prix coûtant ou de la valeur à l'acquitté.

10. Certificats et autorisations

Le projet de législation modifiait le système existant de licences «S» pour les fabricants, «W» pour les grossistes et «C» pour les ventes de cosmétiques. Comme il a été indiqué, tous les fabricants et grossistes de même que certains détaillants étaient obligés de se procurer une licence. Cependant, la détention d'une licence ne suffisait pas pour pouvoir acheter des articles hors taxe. Il fallait pour cela demander à Revenu Canada une «autorisation». Un numéro d'autorisation devait être fourni pour l'achat d'articles destinés à une transformation plus poussée ou à la revente par le titulaire d'une licence.

Les autorisations devaient être accordées à une entité ou être limitée à ses activités de vente en gros, aux activités de grossiste d'une division ou succursale ou à la vente en gros d'une catégorie ou d'une gamme distincte d'articles.

Le projet de législation prévoyait l'annulation de ces autorisations par Revenu Canada pour divers motifs, notamment lorsque les ventes d'un grossiste à des détaillants passaient au-dessous de 30 % pendant chacune des trois années d'imposition précédente.

Les titulaires d'une licence «W» de grossiste, dans le cadre de la taxe existante sur les ventes des fabricants, devaient se conformer aux nouvelles exigences du système proposé, sous peine de ne pouvoir recevoir d'autorisation et de devoir convertir leurs stocks hors taxe en stocks taxe incluse, à l'entrée en vigueur de la nouvelle législation.

11. Ventes réputées

Le projet de législation prévoyait également que certains actes, sans pour autant constituer une vente, devaient être considérés comme tels aux fins de la taxe fédérale de vente, entraînant ainsi le paiement de la taxe au moment de l'acte considéré. Les actes taxables comprenaient:

a) la cessation des activités d'un grossiste ayant des stocks hors taxe;

b) de la location à bail d'articles sur lesquels aucune taxe n'avait été payée;

c) la production de biens destinés à un tiers à partir d'articles ou de matériaux fournis par ce dernier;

d) une cession d'un grossiste à un détaillant avec un lien de dépendance;

e) une cession d'un grossiste à un détaillant, en consignation;

f) l'affectation de biens à l'usage propre du grossiste; et

g) le don de marchandises par un grossiste, sauf dans le cas des articles de remplacement fournis au titre d'une garantie écrite et des échantillons de marchandise vendues habituellement par le grossiste au Canada.

12. Ventes aux entrepreneurs et aux ateliers de réparation

Les ventes aux entrepreneurs et aux ateliers de réparation exigeaient un régime particulier. Ce dernier différait selon que le fournisseur avait des stocks hors taxe ou taxe incluse. Si le vendeur était principalement un grossiste, il avait normalement le droit d'acquérir ses stocks hors taxe et toutes ses ventes, y compris à des entrepreneurs, devaient être assujetties à la taxe. Si, par contre, le vendeur était principalement un détaillant, ses stocks devaient normalement être acquis, taxe incluse, de sorte que ses ventes à des entrepreneurs ou à des ateliers de réparation ne devaient pas subir à nouveau la taxe, tant que l'entrepreneur attestait qu'il achetait les articles non pour les revendre, mais pour les installer en application d'un contrat de fourniture et d'installation.

13. Taxe grand débit (TGD)

On proposait qu'une TGD soit imposée à tout détaillant ou groupe de détaillants associés dont le montant annuel de taxes de vente et d'accise à payer (la «teneur annuelle en taxe») sur des marchandises acquises en vue d'une revente dépassait $250,000. Les groupes associés de vente au détail devaient être considérés comme une entité unique aux fins de cette taxe. Le statut d'associés devait être déterminé en fonctions de règles très voisines de celles employées actuellement aux fins de l'impôt sur le revenu.

a) Calcul de la taxe

Lorsque la teneur annuelle en taxe (TAT) d'un détaillant ou d'un groupe de détaillants associés dépassait $750,000, le TGD devait être de 15 % de la TAT. Cela équivalait à une hausse de 1.35 % de la taxe de vente à 9 %, de 1.2 % de la taxe à 8 % et de 0.75 % de la taxe à 5 %.

Lorsque la TAT d'un détaillant ou d'un groupe de détaillants associés se situait entre $250,000 et $750,000, on proposait un assujettissement gradué à la taxe de manière à éviter de soumettre à un régime complètement différent les détaillants situés juste de part et d'autre du seuil de $250,000. Pour chaque tranche de $2 dont la TAT serait inférieure à $750,000, $1 pourrait être déduit de l'assiette de la taxe à concurrence de $250,000.

Les groupes de détaillants associés devaient être considérés comme des entités uniques aux fins de la TGD de manière que le seuil de $250,000 soit réparti entre les membres du groupe pour déterminer la déduction annuelle.

b) Exemptions

Certaines catégories d'articles devaient être exonérées de la TGD. Ces exemptions n'étaient pas clairement précisées dans le projet de législation, mais elles étaient énumérées dans le document exposant la proposition:

(i) les articles de prix d'achat élevé ne passant pas normalement par des grossistes, comme les automobiles, les camions et les aéronefs;

(ii) les achats d'articles produits hors d'un chantier dans des conditions concurrentielles avec une construction sur place;

(iii) les produits du tabac et les boissons alcoolisées (qui devaient rester taxés au niveau du fabricant);

(iv) les achats des entrepreneurs, uniquement pour des contrats immobiliers;

(v) les achats d'articles revendus en exonération de taxe;

(vi) les achats d'articles vendus à un autre détaillant;

(vii) les achats faits par des détaillants ayant opté pour le régime de grossiste.

c) Remises

La TGD devait être remise par mensualités. Les dispositions de calcul des mensualités devaient être assez parallèles à celles qui s'appliquent actuellement aux versements échelonnés de l'impôt sur le revenu des sociétés. Le solde restant dû à la fin de l'année d'imposition devait être acquitté dans les trois mois suivants. Des règles particulières devaient être instaurées pour les années d'imposition inférieures à douze mois ainsi que pour les groupes de détaillants associés.

V. Analyse de la taxe proposée au niveau du gros

1. Avantages

Dans le Livre blanc d'avril 1982, le ministère des Finances déclarait qu'une taxe de vente idéale était celle qui assurait toute la souplesse voulue aux autorités fiscales en même temps qu'un haut degré de neutralité et de certitude, avec le moins de charges administratives possibles. Ainsi, une bonne taxe de vente devrait:

(i) être neutre dans ses effets sur des marchandises imposables concurrentes, d'une part, et entre les marchandises d'importation et les marchandises de fabrication canadienne, d'autre part;

(ii) être imposée par une loi claire et concise, avec des procédures administratives simples et un minimum d'exceptions, afin que tous les assujettis puissent déterminer leurs obligations fiscales avec certitude;

(iii) imposer le moins de difficultés d'application possibles aux contribuables et à l'administration; et

(iv) être rapidement adaptable aux modifications nécessaires en raison de nouvelles politiques fiscales ou économiques.

Le Livre blanc de 1982 notait que, lorsque le régime actuel avait été instauré, il y a près de 60 ans, il répondait à ces critères. A l'époque, les marchandises tant importées que de fabrication canadienne tendaient à passer par les grossistes et étaient ainsi taxées au même stade, soit lors de leur acquisition par les grossistes. Avec le temps, cependant, le circuit de distribution des produits manufacturés avait subi des transformations importantes. Par exemple, le Livre blanc relevait que, si les marchandises importées continuaient généralement de passer par des grossistes et étaient taxées sur leur coût pour ces derniers, les fabricants canadiens vendaient maintenant une forte proportion de leurs produits directement aux détaillants et aux utilisateurs, en payant la taxe sur ces prix de vente. Le document déclarait ensuite que le coût de la mise en marché de ces articles au niveau des grossistes n'était généralement pas taxé, alors que les frais analogues engagés par les fabricants vendant directement aux détaillants l'étaient. Les articles importés pouvaient être avantagés par rapport aux produits fabriqués au Canada du fait que les coûts de publicité, de garantie et autres frais de mise en marché encourus au Canada étaient généralement compris dans la valeur taxable des articles produits dans le pays, mais pas toujours dans celle des importations. Les frais de transport subis par les fabricants canadiens sur leurs matières premières étaient inclus dans leurs prix de vente, et donc taxés, alors que les frais comparables occasionnés par le transport jusqu'au Canada d'articles entièrement manufacturés n'étaient généralement pas compris dans la valeur taxable des marchandises importées.

D'après le ministère des Finances, une taxe au niveau du gros aurait pour avantages:

«(i) d'éliminer la prévention actuelle qui défavorise les marchandises produites au Canada;

(ii) d'assurer un fardeau plus uniforme aux fabricants concurrents canadiens qui mettent leurs marchandises en marché selon des techniques différentes;

(iii) d'exiger que la taxe soit calculée selon le prix de vente réel dans la plupart des cas, éliminant ainsi plusieurs des ajustements discrétionnaires de la valeur taxable actuellement opérés par Revenu Canada;

(iv) de permettre l'instauration d'un mécanisme d'appel efficace;

(v) de faciliter l'administration en éliminant de nombreuses demandes de remboursement des grossistes (et détaillants) qui ont effectué des ventes taxables à des clients exonérés;

(vi) de permettre aux grossistes d'obtenir leurs stocks non taxés et ainsi réduire leur coût de financement des stocks d'un montant estimatif de $400 millions; et

(vii) de permettre la réduction du taux général de la taxe de 9 à 8 %» (taux majoré depuis de 1%, à titre temporaire, de 1984 à 1988 par le budget du printemps 1983).

De l'avis du Comité, le principal avantage que procurerait une taxe au niveau du gros serait une plus grande neutralité fiscale entre les articles produits au Canada et les produits finis importés par un grossiste, de même qu'à l'égard des articles vendus sous la marque particulière d'un grossiste.

2. Inconvénients

a) Fonctions non taxées

Lorsqu'on étudie les critères d'une bonne taxe de vente, on constate que dans l'ensemble une taxe au niveau du gros semble être plus neutre, par ses effets sur des articles taxables concurrents, qu'une taxe sur les ventes des fabricants. Cependant, une taxe au niveau du gros est loin d'être parfaitement neutre. En particulier dans le cas des produits importés directement par les détaillants et des marchandises vendues sous la marque particulière de ces derniers, certaines fonctions de vente en gros peuvent échapper à la taxe. De même, dans certains secteurs tels que la vente directe (porte à porte) et quelques opérations sous franchise, certaines fonctions de vente au détail sont incluses dans le prix du grossiste, de sorte que l'assiette de la taxe paraît être trop large.

b) Lacunes de la TGD

Le ministère des Finances a indiqué que l'une des raisons de la Taxe grand débit (TGD) était le désir de régler les problèmes posés par les marques particulières et par les importations directes des détaillants. Cependant, la TGD est un instrument peu précis qui ne fait aucune distinction entre la nature et l'importance des fonctions de vente en gros effectuée par divers détaillants. Par exemple, deux entreprises de vente au détail ayant approximativement la même taille seraient assujetties au même montant de TGD même si l'une n'avait aucune activité de vente en gros tandis que l'autre avait des activités appréciables à ce chapitre.

Les activités sous franchise et les groupes d'achat de détaillants échapperaient probablement dans une large mesure à la TGD. Cette proposition introduirait donc

des distorsions dans les formes d'organisation commerciale. Elle entraînerait aussi des coûts appréciables pour l'application de la taxe et la préparation de déclarations annuelles.

c) Marges des détaillants

Non seulement la taxe de gros ne touche pas des fonctions qui devraient être incluses dans son assiette mais sont effectuées en aval et son point d'application, mais elle ne tient pas compte des inégalités de teneur en taxe que présentent des articles taxables achetés par le consommateur à cause de marges différentes au niveau du détail. Les marges des détaillants sont probablement beaucoup plus importantes que celles des grossistes sur la plupart des articles. Par conséquent, l'objectif de neutralité n'est pas atteint parce que les produits s'accompagnant d'une marge élevée au détail ont une teneur en taxe beaucoup plus faible que ceux sur lesquels le détaillant prélève une faible marge.

d) Valeurs fictives

Le ministère des Finances a indiqué qu'une bonne taxe de vente devait être établie par une loi claire et concise et imposer le moins de difficultés d'application possibles aux contribuables et à Revenu Canada et que l'un des avantages d'une taxe au niveau du gros était «d'exiger que la taxe soit calculée selon le prix de vente réel dans la plupart des cas, éliminant ainsi plusieurs des ajustements discrétionnaires de la valeur taxable actuellement opérés par Revenu Canada».

Cependant, comme nous l'avons indiqué, un grossiste, d'après la proposition du gouvernement, pourrait choisir d'utiliser une valeur «fictive» différente lorsqu'il vendrait à plus d'un stade du circuit de distribution ou aurait certaines ventes «réputées». L'assujetti pourrait choisir entre quatre méthodes différentes qui comporteraient le calcul d'un prix de vente moyen (ou d'un rabais moyen par rapport au prix de liste) pour un mois ou les trois mois précédents sur chacun de ses produits, avec la possibilité de raffiner cette méthode en effectuant ses calculs par région de commercialisation. De plus, une cinquième option permettrait à Revenu Canada de prescrire des valeurs fictives.

La législation est naturellement longue, complexe et difficile. Le calcul des moyennes pour les valeurs fictives devrait être effectué chaque mois. Une entreprise ayant des centaines ou des milliers de produits pourrait être obligée d'effectuer une analyse longue et complexe à l'aide d'un ordinateur pour obtenir ces valeurs. On ne sait pas exactement comment le calcul des valeurs fictives serait corrigé ou normalisé à l'égard de postes tels que les rabais accordés trimestriellement ou annuellement en fonction du volume, ou les déductions tardives pour frais de transport.

Le calcul de ces valeurs risquerait d'être lourd, trompeur et difficile lorsqu'on ne sait pas trop qui est le client. Ce problème se présente avec une acuité particulière dans l'industrie des pièces d'automobile, où des opérations complexes peuvent être effectuées et les produits, passer par plusieurs grossistes, donc chacun prélève sa marge.

En résumé, en raison des nouvelles dispositions sur les ventes réputées et des cas de vente à plusieurs paliers, il apparaît que, dans un grand nombre de situations, la taxe serait en fait perçue sur une valeur fictive. Elle serait toutefois prélevée, dans certains cas, sur le prix effectif de vente parce qu'il serait trop compliqué, trop long et trop coûteux de calculer chaque mois des valeurs fictives.

e) Déduction des frais de transport

La façon dont le ministère des Finances permet de déduire les frais de transport de l'assiette de la taxe a un effet discriminatoire dans le cas où les articles passent d'un grossiste à un autre ou d'un point de vente en gros à un autre du même grossiste. Quand les marchandises sont expédiées directement du fabricant au détaillant, le transport échappe entièrement à la taxe. Par contre, quand elles passent du producteur au détaillant par l'intermédiaire de plusieurs grossistes, une partie du transport est assujettie à la taxe. Des problèmes du même genre peuvent surgir dans le cas des importations.

f) Groupes d'achat

Une taxe imposée au niveau du gros pourrait inciter des détaillants à former des groupes d'achat qui, en court-circuitant les grossistes par des achats directs auprès des fabricants, réduiraient l'assiette de la taxe. Il serait peut-être même possible d'obtenir un résultat analogue en chargeant un grossiste d'agir comme mandataire d'un ou de plusieurs détaillants. On peut se demander si le rôle du grossiste ne risquerait pas de s'en trouver affaibli. Étant donné que l'un des critères d'une bonne taxe est qu'elle ne doit pas induire dans les pratiques commerciales des changements motivés par des raisons d'ordre fiscal, il s'agit là d'un aspect négatif important.

g) Ventes réputées

Comme nous l'avons mentionné, il a été proposé que la taxe fédérale de vente soit exigée dans les cas de la cessation d'une entreprise, d'une cession à un point de vente au détail d'un grossiste et de marchandises en consignation.

En théorie, une taxe de vente doit être imposée uniquement quand des marchandises sont vendues. Cependant, dans les cas de vente réputée, la taxe est exigible avant que les articles ne soient vendus et que le vendeur assujetti n'ait une rentrée de fonds. Par exemple, les tapis d'Orient sont souvent livrés en consignation par l'importateur au détaillant, qui parfois ne les vend que longtemps après. Une cession de marchandises, d'un grossiste à ses propres points de vente au détail, entraîne aussi le paiement de la taxe sur une marge de gros imputée. De sérieuses difficultés administratives surgissent dans ces cas lorsqu'on veut établir la valeur taxable et en garder la trace pour pouvoir rajuster les taxes à payer si la marchandise est cédée ou retournée à un prix différent de la valeur réputée sur laquelle la taxe a été payée initialement.

h) Entrepreneurs et ateliers de réparation

Les ventes à des entrepreneurs en construction et à des ateliers de réparation constituent indéniablement un cas complexe qui ne se prête pas facilement à une solution. Cependant, considérer ces acheteurs comme des détaillants aux fins de la taxe de gros serait à la fois onéreux et impraticable dans certains cas. Les entrepreneurs seraient incités à chercher des fournisseurs ayant des stocks taxe incluse afin d'obtenir un rabais, puisque le fournisseur n'aurait pas à payer la taxe sur sa marge. Les fournisseurs qui, ayant des stocks hors taxe, seraient obligés de payer la taxe sur leur prix de vente aux entrepreneurs, seraient désavantagés. De plus, les vendeurs seraient obligés de déterminer le statut d'acheteur. Ces problèmes seraient particulièrement sérieux dans le cas des entrepreneurs en construction.

i) Licences

Une bonne taxe de vente doit imposer le moins de difficultés d'application possibles aux assujettis et à Revenu Canada. La taxe au niveau du gros semble requérir au moins 20,000 licences de plus que le système actuel. De plus, l'obligation d'accorder des autorisations et la règle des «50-30» non seulement entraîneraient une augmentation de la paperasse et des opérations administratives improductives—comme le suivi des échanges de marchandises entre détaillants, l'obtention de certificats d'exemption des entrepreneurs et des ateliers de réparation et la nécessité d'analyser en permanence les catégories d'acheteurs—mais elles se traduiraient aussi par des disparités entre les entreprises autorisées et non autorisées.

j) Dispositions transitoires

Avec une taxe au niveau du gros, certaines entreprises devraient convertir leurs stocks taxe incluse en stocks hors taxe. D'après les précisions qui ont été données, les entreprises qui ont toujours acheté leurs marchandises taxe incluse seraient obligées d'absorber une réduction arbitraire de 25% lorsqu'elles obtiendraient un remboursement de la teneur en taxe de ces stocks, à moins de pouvoir établir clairement cette teneur en taxe à la date de transition. Certes, quelques-uns de ces articles auraient été acquis par d'autres distributeurs—auquel cas une certaine réduction de prix serait de mise—mais lorsque les marchandises auraient été achetées au fabricant, il serait injuste d'obliger les grossistes à absorber une réduction de 25% en obtenant un remboursement parfois inférieur à la taxe effectivement payée.

D'autres coûts liés à la conversion ne seraient pas négligeables pour la plupart des entreprises. Ces dernières seraient obligées d'apporter des modifications coûteuses à leurs systèmes informatiques, à leurs factures, à leurs commandes, à leurs dossiers internes, à leurs catalogues et à leurs tarifs. Elles pourraient également être obligées de renégocier des contrats déjà conclus pour la fourniture de biens et de services. Pour les entreprises utilisant des valeurs fictives, d'importantes corrections devraient être apportées pour se conformer aux nouvelles règles, tandis que d'autres sociétés pourraient pour la première fois recourir à des valeurs fictives. Des entreprises qui n'auraient jamais utilisé des valeurs fictives devraient s'adapter à ce système compliqué. En fait, pour au moins 20,000 nouveaux titulaires de licences dans le cadre d'un système de taxe au niveau du gros, toutes les règles devraient être maîtrisées, notamment celles régissant le calcul de la taxe (détermination du prix de vente et des éléments déductibles comme les rabais, les frais de transport et d'installation, etc.), l'établissement des valeurs fictives et le paiement de la taxe.

Certaines entreprises seraient confrontées à d'autres problèmes lorsqu'elles essaieraient de se conformer aux exigences de calcul de la Taxe grand débit, aux règles spéciales relatives aux entrepreneurs, à la nécessité de définir parfois les frais de transport en amont pour pouvoir les déduire et celle de calculer les frais de transport à l'étranger, dans le prix de certaines importations.

VI. Taxation de l'essence et du carburant diesel

Le Comité a en fait pu étudier le fonctionnement d'une taxe imposée au niveau du gros au Canada. En avril 1980, en effet, la taxe sur les carburants redevenait proportionnelle et passait au niveau des grossistes, ces derniers étant réputés être des fabricants. Le calcul de cette taxe a occasionné des problèmes sérieux, accentués par l'instabilité croissante du marché de l'essence. Nombre de grandes compagnies pétrolières vendent dans une large mesure directement au consommateur, par l'entremise soit de leurs propres stations d'essence, soit de stations-service indépendantes qui leurs achètent du carburant en consignation. Il faut dans ce cas établir des valeurs fictives en fonction des prix de vente aux détaillants indépendants qui achètent de l'essence pour la revendre au consommateur, ce qui nécessite des calculs énormes.

Le problème est aggravé lorsqu'on tient compte que les compagnies pétrolières peuvent avoir plusieurs centaines de zones particulières à l'égard desquelles il faut effectuer des calculs distincts. Comme les compagnies ne vendent pas toutes dans les mêmes zones ni en quantités identiques, il y a des chances pour qu'une valeur fictive établie par une société dans une zone ne soit pas exactement la même que celle obtenue par une autre compagnie dans la même zone—d'où la possibilité de différences entre des marques concurrentes, dans le teneur en taxe du carburant acheté par le consommateur, même dans une zone. Étant donné que les qualités de carburant sont peu nombreuses et les produits assez analogues d'une compagnie à l'autre, nous nous interrogeons sur la nécessité d'appliquer le genre habituel de taxe *ad valorem*. Le rétablissement d'une taxe spécifique sur le litre de carburant simplifierait et uniformiserait considérablement la situation du point de vue fiscal, même si la taxe devait être modifiée chaque mois en fonction des variations de prix sur le marché du détail.

Les provinces utilisent actuellement une méthode de ce genre pour percevoir leurs taxes sur les carburants. La technique particulière varie selon les provinces, mais la taxe provinciale correspond généralement à un certain pourcentage du «prix de détail moyen» déterminé et est fixée, habituellement pour un trimestre, au moyen d'un échantillonnage statistique représentatif des prix du carburant considéré.

VII Modifications de la taxe sur les ventes des fabricants à titre de solution provisoire

Le Comité est tout à fait conscient des défauts de l'actuelle taxe sur les ventes des fabricants, qui ont motivé la proposition de la remplacer par une taxe au niveau du gros, c'est-à-dire une taxe établie sur les prix payés par les détaillants, qu'ils achètent leur marchandise à des fabricants, à des distributeurs ou à des grossistes, ou qu'ils les importent directement. Même si, dans l'ensemble, nous ne sommes pas disposés à recommander un changement de ce genre, nous ne sommes pas prêts non plus à laisser la taxe sur les ventes des fabricants en son état actuel. Ses défauts devront cependant être corrigés dans le cadre du système fiscal actuel jusqu'à ce que le gouvernement soit désireux et capable d'instaurer à la place une forme quelconque de taxe au niveau du consommateur.

Les défauts à corriger sont les suivants:

1. l'avantage fiscal dont bénéficient parfois les articles importés par rapport aux produits concurrents fabriqués au Canada;

2. l'absence d'un système praticable et légalement valide de réduction par rapport aux prix effectifs de vente d'un fabricant, afin de tenir compte de l'inégalité du fardeau fiscal pesant sur les produits canadiens commercialisés par des canaux différents;

3. les lacunes du concept de «fabrication marginale»;

4. le régime des produits vendus sous la marque particulière de grossistes ou de détaillants;

5. l'établissement d'une procédure appropriée de cotisation et d'appel;

6. la prise en compte, aux fins de la taxe de vente, des mauvaises créances des fabricants;

7. l'élimination des sanctions pénales prévues pour le non paiement de la taxe, qui n'équivaut pas à une évasion fiscale;

8. l'élimination de la responsabilité d'un vendeur innocent quand un acheteur lui présente un certificat d'exemption non valide.

1. Atténuation de l'avantage fiscal de certaines importations

Il n'est guère discutable que, dans certains cas, le système actuel favorise les marchandises importées par rapport aux articles concurrents produits au Canada. Par exemple, alors qu'un fabricant canadien d'un produit qui, au lieu de passer par un grossiste au Canada, est vendu directement aux détaillants, paie habituellement la taxe sur son prix de vente à ces détaillants, l'importateur canadien d'articles analogues qui vend lui aussi

à des détaillants paie la taxe sur la valeur à l'acquitté, c'est-à-dire la valeur passible de droits, augmentée des droits de douane éventuels. (La valeur à l'acquitté équivaut bien souvent au coût à la livraison au Canada, non compris les frais de transport dans le pays, encore que ces chiffres ne soient pas nécessairement équivalents lorsque des règles spéciales d'évaluation sont appliquées aux termes de la Loi sur les douanes[4].) Tous les frais occasionnés par l'entreposage, la publicité et la vente de ces produits importés, de même que la marge bénéficiaire de l'importateur, échappent dans ce cas à la taxe de vente, alors qu'ils sont entièrement taxés dans le cas des articles analogues produits au Canada.

L'illustration la plus claire de ce problème est fournie par une comparaison, du point de vue de la taxe de vente, des automobiles construites au pays et des voitures produites au Japon qui sont vendues au Canada. Une analyse des renseignements tirés des publications 63-007 et 65-007 de Statistique Canada révèle qu'en 1982 les automobiles japonaises importées au Canada avaient une valeur passible de droits moyenne de $5,046. Selon le barème de 1983, soit 12.1%, les droits s'élevaient à $611. La taxe de vente de 9%, soit $509, était payable sur la valeur à l'acquitté de $5,657. Le prix moyen de vente au détail de ces voitures était de $8,706, compte non tenu de la taxe provinciale de vente, le coût moyen pour le concessionnaire — abstraction faite de la taxe fédérale de vente — étant estimé à $6,963. Si la même automobile avait été produite au Canada et vendue au concessionnaire au même prix de $6,963 plus taxe de vente, la taxe fédérale sur les ventes aurait été prélevée sur ce chiffre et se serait montée à $627, soit une différence de $118 par automobile ou de 23.2%. Un calcul analogue dans le cas des camions légers révèle une différence de $158 par véhicule, soit 32.1%. Étant donné qu'en 1982 environ 178,000 voitures japonaises et 34,000 camions légers japonais ont été vendus au Canada, l'avantage global dont ces véhicules étrangers ont bénéficié à l'égard de la taxe de vente a été d'environ $26,400,000. On pourrait fournir de nombreux autres exemples d'écart de ce genre en matière de taxe. Cependant, l'importance des automobiles, sur le plan des recettes fournies par la taxe de vente, rend cet exemple encore plus frappant. On estime que la taxe sur les automobiles représente actuellement de 12 à 13% de l'ensemble des recettes fournies par la taxe de vente[5].

L'exemple qui vient d'être donné met en jeu une industrie intérieure dans laquelle les produits sont vendus directement du fabricant au détaillant, où la taxe est établie sur le prix de vente effectif au détaillant, tandis que les produits concurrents sont importés par des grossistes qui vendent aussi à des détaillants, mais paient la taxe sur la valeur à l'acquitté de leurs importations. Il y a cependant d'autres cas de discrimination du même genre:

a) quand un fabricant canadien de pièces d'automobile vend à des grossistes et acquitte la taxe sur son prix effectif de vente, alors que les produits concurrents

---

[4] Les règles actuelles d'évaluation douanière au Canada seront remplacées, le 1er janvier 1985, par de nouvelles dispositions adoptées lors des négociations du GATT à Tokyo. Les nouvelles dispositions auront pour effet d'éliminer un certains nombre de caractéristiques des règles actuelles qui accroissent artificiellement la valeur passible de droits et assurent une protection tarifaire plus élevée aux importations canadiennes. Étant donné que les produits importés sont assujettis à la taxe de vente sur la valeur à l'acquitté (c'est-à-dire leur valeur passible de droits, augmentée de ces derniers), on pourrait observer, à partir de 1985, une réduction appréciable de la taxe de vente sur un grand nombre de produits importés, ce qui rendra plus pressante la nécessité de modifier les règles relatives à la taxe de vente.

[5] Il existe une anomalie dans le cas des automobiles fabriquées aux États-Unis qui sont importées en franchise de droits dans le cadre du pacte de l'automobile; cette situation est analysée à la p. 38 du présent rapport.

sont importés par un distributeur qui vend aussi à des grossistes mais paie la taxe sur la valeur à l'acquitté; et

b) quand un fabricant canadien de machines de bureau vend ces dernières aux utilisateurs et est assujetti à la taxe sur son prix effectif de vente, tandis que les articles concurrents sont importés par un détaillant qui vend aussi aux utilisateurs mais paie la taxe sur la valeur à l'acquitté.

Dans tous ces cas, nous pouvons régler le problème dans le cadre d'une taxe sur les ventes des fabricants en modifiant la législation actuelle pour permettre aux autorités fiscales de considérer ces importateurs comme des fabricants aux fins de la taxe. Une mesure de ce genre n'aurait rien de nouveau dans la Loi sur la taxe d'accise, puisque l'actuel paragraphe 2(1) comprend déjà un certain nombre de dispositions selon lesquelles certaines personnes sont réputées être des fabricants. Un importateur qui serait réputé être un fabricant détiendrait une licence lui permettant d'éviter de payer la taxe de vente au moment de l'importation des marchandises au Canada; il serait cependant tenu de payer la taxe sur ses ventes.

Nous proposons que, si les importateurs d'une catégorie particulière de marchandises les vendent à des personnes situées au stade du circuit de distribution auquel les fabricants canadiens de la même catégorie d'articles paient la taxe, ces importateurs soient réputés être des fabricants. Ainsi, les ventes qu'ils réaliseraient avec des personnes situées au palier de commercialisation auquel les fabricants canadiens sont assujettis à la taxe seraient également taxées à ce niveau. Pour revenir à l'exemple des voitures importées, étant donné que les importateurs vendent aux détaillants et que les fabricants canadiens vendent aussi à des détaillants et paient la taxe sur leur prix de vente à ces derniers, ces importateurs seraient réputés être des fabricants. Cependant, si un détaillant importait des automobiles, il continuerait de payer la taxe sur leur valeur à l'acquitté. Si l'importateur réalisait une partie de ses ventes avec des détaillants et une partie directement avec les consommateurs, à un prix plus élevé, il serait encore obligé d'obtenir une licence à titre de fabricant. Cependant, alors qu'il paierait la taxe sur ses ventes aux détaillants en fonction de son prix effectif de vente à ces derniers, dans le cas de ses ventes aux consommateurs il verserait la taxe sur le prix facturé aux détaillants, conformément à notre proposition en matière de valeur fictive.

Il faut bien se rendre compte que cette proposition ne vise pas à obliger tous les importateurs à obtenir une licence de fabricant. Si nous revenons aux trois exemples donnés précédemment et les modifions quelque peu, nous pouvons le démontrer clairement:

a) des fabricants canadiens vendaient à des grossistes et acquittaient la taxe sur leurs ventes à ce stade, un importateur qui vendrait à des détaillants ne serait pas réputé être un fabricant et continuerait de payer la taxe sur la valeur à l'acquitté des produits au moment de l'importation[6];

---

[6] En théorie, la taxe serait établie sur le coût du grossiste, ce qui représente le même palier du circuit de distribution que la valeur à l'acquitté à l'égard de laquelle la taxe a été versée par l'importateur. En fait, cependant, le fabricant pourrait rester défavorisé puisque l'importateur aurait la possibilité d'assumer des fonctions analogues à celles qu'effectue le fabricant—fonctions qui ne sont toutefois pas reflétées dans l'assiette de la taxe. Nous ne pouvons trouver aucun mécanisme autre qu'une référence au stade du circuit de distribution, qui offre simultanément une réparation au fabricant, une justice naturelle à l'importateur et une orientation aux tribunaux. Aucune solution, à part un déplacement du point d'application de la taxe au niveau du détail, ne peut remédier à ces inconvénients. Le même raisonnement s'applique aux deux exemples suivants.

b) des fabricants canadiens vendaient à des distributeurs et étaient assujettis à la taxe sur leurs ventes à ce palier, un importateur qui vendrait à des grossistes ne serait pas réputé être un fabricant;

c) des fabricants canadiens vendaient à des utilisateurs et payaient la taxe sur leurs ventes à ce niveau, un importateur qui achèterait des produits pour son propre usage ne serait pas réputé être un fabricant.

Le paragraphe 32(1) et l'alinéa 49(1)*a*) du projet de législation proposaient une solution un peu analogue, dans le cadre d'une taxe au niveau du gros, afin de corriger l'avantage fiscal susceptible de bénéficier aux détaillants importants des articles pour les revendre aux utilisateurs, quand les fabricants canadiens des mêmes articles, par exemple du matériel de télécommunication, les vendent directement aux utilisateurs. La proposition que nous avons formulée est analogue, sur le plan conceptuel, à celle qui est préconisée dans ces dispositions projetées en matière de taxe au niveau du gros, à ceci près qu'elles sont conçues dans le cadre d'une taxe sur les ventes des fabricants.

Le mandat assigné au Comité nous obligeait à recommander des solutions qui «ne contreviennent pas aux obligations du Canada en vertu du GATT et ne soient pas la cause de représailles de la part de ses partenaires commerciaux internationaux». Ayant demandé au ministère de la Justice un avis juridique sur cette question importante, nous sommes convaincus que, étant donné que notre proposition aurait pour effet simplement de rendre plus égales les taxes imposées sur les produits intérieurs et les produits importés, et non d'exercer une discrimination à l'égard des importations, elle ne devrait pas être considérée comme contrevenant aux obligations du Canada en vertu de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce.

Etant donné que la proposition comporte le prélèvement d'une taxe interne sur les produits importés, il faut, pour déterminer si elle est compatible avec le GATT, analyser l'article III de l'Accord.

Les dispositions importantes de l'article III en matière de taxes internes sont énoncées aux paragraphes 1 et 2.

> «*1. Les parties contractantes reconnaissent que les taxes et autres impositions intérieures, ainsi que les lois, règlements et prescriptions affectant la vente, la mise en vente, l'achat, le transport, la distribution ou l'utilisation de produits sur le marché intérieur et les réglementations quantitatives intérieures prescrivant le mélange, la transformation ou l'utilisation en quantités ou en proportions déterminées de certains produits ne devront pas être appliqués aux produits importés ou nationaux de manière à protéger la production nationale.*
>
> *2. Les produits du territoire de toute partie contractante importés sur le territoire de toute autre partie contractante ne seront pas frappés, directement ou indirectement, de taxes ou autres impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent, directement ou indirectement, les produits nationaux similaires. En outre, aucune partie contractante n'appliquera, d'autre façon, de taxes ou autres impositions intérieures aux produits importés ou nationaux d'une manière contraire aux principes énoncés au paragraphe premier.*»

Le paragraphe 1 énonce le principe général voulant que les taxes internes ne soient pas appliquées de manière à protéger la production intérieure. La première phrase du paragraphe 2 interdit d'imposer des taxes discriminatoires sur des produits importés similaires, qui ne doivent pas être frappés, directement ou indirectement, par des taxes internes supérieures à celles qui s'appliquent directement ou indirectement à des produits intérieurs similaires. La deuxième phrase de ce paragraphe interdit d'imposer des taxes internes sur les produits importés ou intérieurs de manière à protéger ces derniers.

La situation inverse, comme celle considérée ici, où l'application d'une taxe interne joue au détriment de la production intérieure, a été étudiée par un certain nombre de groupes de travail du GATT. La notion de «prélèvement compensatoire» imposée aux importations afin qu'elles ne soient pas favorisées par rapport à la production intérieure paraît être acceptée aussi bien par l'OCDE que par le GATT. Ces prélèvements peuvent être imposés même si les droits de douane frappant les produits considérés ont fait l'objet d'une entente internationale lors des négociations tarifaires du GATT. Par conséquent, lorsqu'un prélèvement compensatoire frappe des produits importés de manière à éliminer le désavantage subi par les produits intérieurs à cause d'une taxe intérieure, le pays ne peut valablement être accusé d'enfreindre l'article III. Il n'y a aucune raison, semble-t-il, pour que la taxe exigible sur les importations ne puisse varier d'un produit à l'autre, en fonction du profil du négoce et du degré d'intégration du réseau de distribution.

La procédure à suivre pour qu'un importateur soit réputé être un fabricant doit satisfaire aux exigences de la justice naturelle. Le Comité est préoccupé par le fait que le paragraphe 32(1) et l'alinéa 49(1)*a*) du projet de modifications prévoient seulement l'établissement, par le gouverneur en conseil, d'un règlement traitant l'importateur d'une catégorie particulière de marchandises comme un grossiste aux fins de la taxe au niveau du gros, sans aucune mesure de protection. Nous proposons que, avant qu'un importateur soit réputé être un fabricant, on suive une procédure à deux paliers qui commencerait à la Direction de l'accise du ministère du Revenu national, mais comporterait un droit d'appel devant la Commission du tarif.

Cette sorte de procédure serait ordinairement entamée par un fabricant canadien qui se plaindrait à la Direction de l'accise que des marchandises importées concurrençant sa propre production bénéficient d'un avantage fiscal. Cependant, la Direction pourrait entamer elle-même une procédure. Le Ministre informerait alors toutes les parties intéressées et ferait publier un avis dans la *Gazette du Canada*. Une audience relativement informelle aurait lieu à la Direction de l'accise (peut-être en consultation avec le ministère des Finances et le ministère de l'Industrie et du Commerce) au sujet du profil du négoce des produits intérieurs et des produits importés, afin qu'on puisse décider si le Ministre doit ou non recommander au gouverneur en conseil une réglementation traitant comme des fabricants les importateurs qui vendent les produits considérés à des personnes situées au même stade du circuit de distribution que celui auquel les fabricants canadiens de biens du même genre paient la taxe.

Si personne ne faisait appel de la décision dans un certain délai, la recommandation serait acheminée jusqu'au gouverneur en conseil et un décret du conseil serait vraisemblablement pris. Il serait toutefois possible à une partie intéressée qui aurait exprimé des objections de faire appel de la décision du Ministre devant la Commission du tarif, laquelle serait alors saisie de la question de façon plus formelle, après avoir donné un avis en bonne et due forme à toutes les parties intéressées, notamment par une publica-

tion dans la *Gazette du Canada*[7]. Si la Commission du tarif en décidait ainsi, elle proposerait au Ministre de recommander au gouverneur en conseil de prendre un décret à l'égard de la catégorie considérée d'articles. La décision de la Commission n'aurait pas pour effet, en soi, de modifier la loi ni d'exiger qu'un importateur soit traité comme un fabricant; elle n'aurait qu'une valeur de recommandation au Ministre, lequel pourrait à son choix l'accepter ou la rejeter, mais devrait être prêt à justifier sa décision devant le Parlement[8].

Pour simplifier la mise en œuvre de cette proposition, nous suggérons qu'un importateur qui, autrement, serait réputé être fabricant ait la possibilité d'éviter d'obtenir une licence et de rendre compte de la taxe sur ses ventes en payant une surtaxe ou un «supplément» de taxe de vente exigible au moment de l'importation. Le montant du «supplément» serait fixé par décret du conseil sur la recommandation du ministre du Revenu national, dans le cadre de la procédure visant à traiter un importateur comme un fabricant à l'égard d'un produit particulier. Il serait fixé de manière à rendre à peu près égales, de l'avis de la Direction de l'accise, les situations respectives des produits importés et des produits intérieurs à l'égard de la taxe de vente.

Dans certains cas, pour combattre l'avantage fiscal dont bénéficient les produits importés, il pourrait être plus commode au Ministre d'autoriser les fabricants canadiens à payer la taxe sur une valeur déterminée moins élevée, comparable à la valeur à l'acquitté des produits importés[9]. Nous n'excluons pas cette solution, en particulier dans les cas où le volume des importations est important et la production canadienne, faible.

On pourrait peut-être reprocher à cette proposition le fait qu'elle ne requiert pas de licences pour les grossistes de deuxième et de troisième niveau, quand des articles produits au Canada sont vendus directement du fabricant au détaillant et où la taxe est payée sur leur prix effectif de vente à ces derniers. Si seul l'importateur effectif d'articles concurrents était tenu d'obtenir une licence à titre de fabricant, les grossistes auxquels il vendrait les produits importés ou auxquels les vendraient les personnes qui les lui auraient achetés ne seraient pas touchés, de sorte que la discrimination fiscale avantageant les produits importés ne serait pas entièrement éliminée. Il nous semble toutefois peu probable qu'il existe des grossistes de deuxième ou de troisième niveau distribuant des produits importés quand les produits intérieurs concurrents sont vendus

---

[7] L'expérience acquise par la Commission du tarif dans l'étude de nombreuses questions délicates de douane et de taxe de vente en fait l'instance toute indiquée pour entendre ces appels. Son personnel pourrait cependant devoir être augmenté pour lui permettre de s'acquitter des tâches supplémentaires que nous proposons de lui confier conformément à la présente recommandation et aux autres que contient ce rapport.

[8] On pourrait imaginer une situation où la Commission du tarif ne serait pas disposée à recommander que les importateurs d'un produit particulier soient réputés être des fabricants, mais où le Ministre, étant peut-être davantage préoccupé par le chômage frappant les entreprises canadiennes fabriquant le produit en question, pourrait décider qu'il est dans l'intérêt national de traiter ces importateurs comme des fabricants.

[9] Il est intéressant de noter qu'entre 1923 et 1943 la Loi spéciale des revenus de guerre (qui devait devenir la Loi sur la taxe d'accise) prévoyait un remboursement ou une réduction de la taxe de vente, ne dépassant pas 25%, à l'égard des marchandises fabriquées ou produites au Canada, quand des articles similaires étaient importés au Canada en franchise de droits de douane et qu'on fournissait au Ministre des preuves satisfaisantes que les marchandises canadiennes étaient défavorisées par rapport aux articles importés similaires. Tout désavantage relatif à des produits importés passibles de droits de douane pourrait probablement être corrigé par un rajustement du barème des droits.

directement du fabricant aux détaillants. De plus, il semble être extrêmement difficile de suivre la trace des produits après qu'ils ont été importés et vendus par l'importateur et qu'ils se trouvent entre les mains d'un grossiste de deuxième ou de troisième niveau, en particulier si celui-ci vend de nombreuses catégories d'articles.

Une question plus sérieuse est de savoir si notre proposition pourrait inciter les exportateurs étrangers à établir au Canada des filiales qui, à titre d'importateur-distributeur, revendraient leurs produits aux grossistes qui antérieurement les importaient directement. Même si la filiale canadienne d'un exportateur étranger était réputée être un fabricant et obligée de payer la taxe sur son prix de vente, sa marge serait relativement modeste et l'avantage fiscal revenant aux produits importés continuerait d'exister. Il nous semble cependant que cette situation est elle aussi peu susceptible de se présenter très fréquemment, étant donné qu'un importateur serait normalement peu enclin à encourager son fournisseur étranger—avec lequel il aurait une relation d'indépendance—à établir une filiale au Canada, de crainte d'être supplanté par cette dernière. Si le grossiste canadien n'était pas indépendant du fournisseur étranger et de sa filiale canadienne, le prix de cession pourrait être rajusté, aux fins de la taxe, par le Ministre en application de l'actuel article 34, modifié conformément à nos propositions. Enfin, si la filiale canadienne du fournisseur étranger était une entreprise n'ayant pas d'autres fonctions visibles que la facturation, on pourrait invoquer une jurisprudence établie de longue date en vertu de la Loi sur la taxe d'accise pour ne pas tenir compte de cette filiale aux fins de la taxe de vente[10].

---

[10] Une solution de rechange à celle préconisée dans le corps du rapport nous a été proposée; elle repose sur le point de vue que le problème de la discrimination favorisant les produits importés sur le plan de la taxe de vente se présente principalement dans le cas des produits vendus sous marque particulière ou de droits exclusifs de distribution. La solution proposée consiste à étendre la définition des personnes réputées être des fabricants ou des producteurs, à l'actuel alinéa 2(1)*b*) de la Loi sur la taxe d'accise, à toutes les personnes autres que des fabricants qui soit possèdent une marque ou un nom de commerce particulier ou détiennent des droits exclusifs de distribution leur donnant le contrôle effectif de ces marques ou noms commerciaux au Canada.

Il est certainement vrai que la plupart des produits importés qui sont généralement considérés comme bénéficiant d'un avantage fiscal, par rapport aux articles produits au Canada, portent une marque ou un nom commercial faisant l'objet d'une large publicité. Cependant, quand ces marques ou noms commerciaux appartiennent à l'importateur, le problème auquel nous sommes confrontés n'est pas différent au fond de la situation générale des marques particulières qui existent à l'égard de tous les articles produits au Canada qui sont vendus sous la marque particulière d'un grossiste ou d'un détaillant. La difficulté que présente l'extension de l'alinéa 2(1)*b*) à toutes les marques particulières de grossistes et de détaillants est étudiée ailleurs dans le rapport; bien que certains doutes subsistent à ce sujet, nous ne sommes pas disposés à recommander une extension de ce genre.

Cependant, dans le cas le plus général, la marque ou le nom commercial d'un produit importé appartient à un fabricant étranger, la promotion et la publicité du produit étant effectuées au Canada par le distributeur canadien exclusif. Ce distributeur exclusif est parfois une filiale du fabricant étranger, mais il peut aussi en être indépendant. Un distributeur indépendant ne se lancera normalement dans la publicité et la commercialisation d'un produit que si ses droits de distribution sont protégés par un contrat d'une certaine durée. Il a été avancé que, lorsqu'un importateur détient les droits exclusifs de distribution d'un produit au Canada, il devrait être considéré comme le fabricant, aux fins de la taxe de vente, en vertu d'une version élargie de l'alinéa 2(1)*b*), même si la marque ou le nom commercial appartient à l'exportateur. A première vue, cette proposition ne semble pas du tout déraisonnable au niveau des principes, en particulier du fait que ces distributeurs vendent souvent leurs produits au même stade du circuit de commercialisation que les fabricants canadiens; le cas des distributeurs d'automobiles importées est celui qui vient le premier à l'esprit, puisqu'ils assument d'importantes fonctions de publicité et de promotion.

L'adoption de ce concept donnerait toutefois lieu à un certain nombre de problèmes:

1. Certains produits de marque importés sont commercialisés au Canada par des importateurs qui n'ont des droits exclusifs de distribution que dans leur propre région. Si, par exemple, un fabricant

étranger a désigné des distributeurs exclusifs dans cinq régions, les provinces de l'Atlantique, le Québec, l'Ontario, les Prairies et la Colombie-Britannique, chacun de ces distributeurs étant indépendants des autres ainsi que de l'exportateur, aucun d'entre eux n'a la qualité de distributeur exclusif au Canada; pourtant, il n'y aurait guère lieu de les traiter autrement, aux fins de la taxe de vente, qu'un distributeur exclusif pour le Canada.

2. Dans certains cas, un importateur peut ne bénéficier d'aucun avantage, au point de vue de la taxe de vente, sur un fabricant canadien, même lorsqu'il détient le droit exclusif de distribuer au Canada un produit importé. Si l'importateur ne fait pas la publicité du produit à une grande échelle et n'est pas obligé de financer d'importantes activités de commercialisation, se contentant d'une promotion relativement modeste, comme c'est normalement le cas pour des produits achetés principalement par des entreprises ou des établissements, il serait difficile de justifier son traitement à titre de fabricant aux fins de la taxe de vente.

3. Il n'est pas du tout inconcevable qu'un contrat de distribution, même lorsqu'il est négocié entre des parties indépendantes, semble comporter, de prime abord, des droits non exclusifs de distribution au Canada. Il se peut toutefois que ce contrat soit résiliable à bref préavis et que les parties se soient entendues verbalement pour que le contrat soit résilié par le distributeur si le fabricant étranger désigne un autre distributeur. Dans ce genre de situation, il pourrait être nécessaire que la loi stipule qu'un distributeur non exclusif est réputé être le fabricant des produits importés s'il représente une proportion très importante, disons 80%, du volume des importations sur un certain nombre d'années. Cependant, si les autres importateurs canadiens n'étaient pas seulement des distributeurs occasionnels des articles considérés, il serait injuste que seul le plus gros importateur soit réputé être un fabricant. Le fait d'accorder au ministre du Revenu national le pouvoir discrétionnaire de déclarer que le plus gros importateur est réputé être un fabricant, aux fins de la taxe de vente, ne semble pas améliorer cette situation.

4. La proposition toucherait les importations d'articles portant une marque particulière et de produits faisant l'objet de droits exclusifs ou quasi-exclusifs de distribution, même lorsqu'il n'existe aucun produit équivalent fabriqué au Canada et qu'aucune inégalité n'est observée entre les produits importés et les articles fabriqués au Canada.

5. Il serait inopportun—et peut-être contraire aux obligations du Canada en vertu du GATT—de traiter le distributeur exclusif d'un produit importé comme le fabricant, aux fins de la taxe de vente, à moins que les distributeurs exclusifs d'articles produits au Canada ne fassent l'objet d'un traitement similaire. N'ayant pu trouver de moyen satisfaisant de régler le cas des marques particulières intérieures, nous nous sommes prononcés contre une extension de l'alinéa 2(1)*b*) à toutes les marques particulières de détaillants ou de grossistes. Il serait incohérent de notre part de considérer que des droits exclusifs de distribution d'articles produits au Canada suffisent pour que le distributeur soit réputé être un fabricant et, eu égard au GATT, nous ne sommes pas disposés à recommander que le distributeur canadien de produits importés soit soumis à un régime différent.

A la lumière de ces considérations, nous sommes obligés de conclure que, même si certains distributeurs exclusifs ou quasi-exclusifs de produits importés devaient être traités comme des fabricants aux fins de la taxe de vente, le critère utilisé à cette fin devrait être la question de savoir si une différence entre le stade du circuit de distribution auquel les importations sont taxées et le stade auquel sont taxés les articles concurrents produits au Canada se traduit par une discrimination en matière de taxe, plutôt que la simple détention de droits de distribution ou d'une marque particulière.

Traitement des valeurs fictives dans un système modifié de taxe sur les ventes de fabricants

L'une des caractéristiques les moins satisfaisantes de l'actuelle Loi sur la taxe d'accise est la façon dont les valeurs fictives y sont traitées. Bien que la loi stipule que la taxe de vente doit être payée sur le prix effectif de vente du fabricant, il a été reconnu il y a longtemps qu'une application stricte de cette exigence entraînait de grandes inégalités quand le fabricant vendait à des acheteurs placés à des stades différents du circuit de distribution. Par exemple, si un fabricant vend un article particulier $1 aux grossistes, $1.20 aux détaillants et $1.50 directement aux consommateurs et que la taxe doive être facturée au taux de, disons, 10% sur tous ces prix, un grossiste qui ne paie qu'une taxe de 10 cents par article est avantagé dans ses ventes aux détaillants par rapport au fabricant lui-même, lequel doit leur facturer 12 cents de taxe par article. De même, si le fabricant doit facturer 15 cents de taxe sur ses ventes aux utilisateurs, il est défavorisé par rapport tant aux grossistes qu'aux détaillants.

Pour tenir compte de cette situation, l'administration avait mis au point une pratique permettant dans certains cas au fabricant, sur ses ventes aux détaillants et aux consommateurs, de calculer la taxe sur le prix facturé aux grossistes, appelé la «valeur établie pour les grossistes», à condition de réaliser une proportion minimale de ses ventes avec des grossistes sans lien de dépendance. Par exemple, le paragraphe 6 du Mémorandum ET-202 stipule:

> *«Un fabricant qui a un prix établi pour les grossistes à l'égard de marchandises de sa fabrication peut rendre compte de la taxe lors de l'expédition ou du transfert de ces marchandises depuis ses locaux de fabrication ou sa succursale de gros*
>
> *a) pour la vente à des détaillants ou à des utilisateurs, ou*
>
> *b) pour la consignation (excepté les échantillons de voyageurs), ou*
>
> *c) pour le stockage dans sa succursale de détail,*
>
> *en calculant sur son prix établi pour les grossistes, sauf dans les cas où des instructions contraires formelles ont été données.»*

De plus, quand le fabricant ne peut satisfaire aux conditions du Mémorandum ET-202, mais qu'il existe au Canada une distribution appréciable, au niveau du gros, des articles considérés, le Ministre prescrit une «valeur déterminée pour les grossistes», d'après l'analyse faite par la Direction de l'accise des marges pratiquées par des grossistes canadiens sur cette catégorie d'articles. Des dispositions du même genre sont souvent prises pour les fabricants qui vendent directement aux consommateurs, au moyen d'un système de valeur établie ou déterminée.

Le système actuel de valeurs fictives souffre d'un certain nombre de défauts graves:

1. Ce système n'a aucune validité sur le plan légal[11]. Étant donné que la loi exige que la taxe soit payée sur le prix effectif de vente, l'autorisation donnée par le Ministre d'acquitter la taxe sur une somme inférieure à ce prix équivaut à une concession

---

[11] Dès 1928, la Cour suprême de l'Ontario a jugée dans l'affaire *Procureur général du Canada* c. *Coleman Products Co.* (1929) 1 D.L.R. 658, que le ministre outrepassait ses pouvoirs en établissant un règlement qui modifiait la règle statutaire voulant que la taxe soit payable sur le prix effectif de vente.

extralégale, qui peut être accordée ou refusée à la discrétion de ses fonctionnaires. La rareté des plaintes au sujet de la façon dont ces questions sont traitées par ces fonctionnaires est certes un hommage rendu à leur intégrité et à leur sagesse, mais il est inconvenant et même scandaleux qu'un fabricant qui estime de bonne foi être en droit de bénéficier, sur son prix effectif de vente aux détaillants ou aux consommateurs, d'une déduction plus élevée que celle que la Direction de l'accise est disposée à lui accorder, doive se rappeler que, s'il voulait porter l'affaire devant les tribunaux, il n'obtiendrait aucune déduction du tout.

2. La Direction de l'accise considère que, si elle a l'obligation morale d'empêcher une concurrence de prix injuste fondée sur les différences de teneur en taxe des produits d'une même catégorie qui sont vendus à des stades différents du circuit de commercialisation, elle n'est pas tenue d'égaliser la teneur en taxe de différentes catégories d'articles non concurrents. Par exemple, étant donné que le stade du grossiste n'existe pas dans le cas des automobiles produites au Canada, la taxe est payée par les fabricants sur leur prix effectif de vente aux détaillants. Par ailleurs, les fabricants de certaines pièces d'automobiles destinées au marché secondaire qui vendent exclusivement à des distributeurs, lesquels revendent les pièces à des grossistes, paient la taxe sur leur prix effectif de vente aux distributeurs. En fin de compte, la teneur en taxe des automobiles achetées par les détaillants peut être considérablement supérieure à celle des pièces d'automobiles qu'ils acquièrent, bien que le taux nominal de la taxe, d'après la Loi sur la taxe d'accise, soit le même pour les deux catégories d'articles.

3. Les circuits de distribution ont subi de profondes transformations au Canada au fil des ans, et il n'est absolument pas inhabituel de constater que dans un secteur particulier il n'existe aucun grossiste, les articles étant vendus directement du fabricant au détaillant, mais à des prix qui varient considérablement en fonction du volume d'achat, du pouvoir de négociation ou de la cote de crédit, par exemple. La Direction de l'accise ne tient pas compte actuellement de ce problème; elle exige que la taxe soit payée sur le prix effectif de vente du fabricant à ses divers clients, même s'il peut en résulter la sorte de concurrence injuste, due à un avantage fiscal, que la déduction pour les grossistes visait à éliminer.

Il faut se réjouir de ce que le gouvernement ait indiqué qu'il était maintenant disposé à donner à la méthode de déduction un fondement légal, au moins en ce qui concerne ses principaux éléments. Le projet de législation sur la taxe au niveau du gros prévoit en effet que, si un grossiste réalise régulièrement au moins 15% de ses ventes d'une catégorie particulière d'articles avec plusieurs détaillants indépendants, il peut calculer la taxe sur ses ventes aux utilisateurs en fonction du prix moyen facturé aux détaillants.

Notre Comité est d'accord avec l'esprit de cette proposition qui, d'après nous, devrait être convenablement modifiée, plus ou moins selon les lignes du Mémorandum ET-202, si l'on veut garder une taxe sur les ventes des fabricants, mais nous estimons que ce genre de législation n'est plus adoptée à l'évolution de la distribution. Les différences se sont estompées entre distributeurs, grossistes et détaillants, et l'on peut trouver des fabricants qui vendent à tous ces stades du circuit de commercialisation, à des prix différents qui ne dépendent généralement pas de l'appartenance de l'acheteur à l'une ou l'autre de ces catégories de négociants.

Nous proposons par conséquent que le principe à suivre pour rédiger une nouvelle législation sur les valeurs fictives soit qu'un fabricant ait le droit de payer la taxe sur toutes ses ventes d'articles similaires en fonction de son prix effectif de vente aux clients, peu

importe le stade du circuit de distribution auquel ils sont situés, auxquels il vend régulièrement à ses prix les plus bas. Cependant, une majorité des membres du Comité s'interrogent sur l'exigence de longue date voulant que ces ventes soient faites à au moins deux clients indépendants du fabricant; d'après eux, un seul client indépendant devrait suffire. Néanmoins, il faudrait qu'au moins 15% des ventes du fabricant soient faites au(x) client(s) le(s) plus favorisé(s) afin que ces ventes puissent servir de base pour le paiement de la taxe sur les autres ventes.

On peut illustrer le fonctionnement de cette proposition en supposant qu'un fabricant vend un produit aux clients suivants:

le client A, avec lequel il réalise 10% de ses ventes au prix de $95 l'unité;

le client B, avec lequel il réalise 8% de ses ventes au prix de $100 l'unité;

le client C, avec lequel il réalise 4% de ses ventes au prix de $105 l'unité; et

un grand nombre d'autres clients, avec lequel il réalise les 78% restants de ses ventes au prix de $110.

Pour atteindre le niveau proposé de 15% de ses ventes, le fabricant devrait inclure dans ses calculs les ventes faites aux deux clients A et B. D'après notre proposition, il devrait payer la taxe sur un prix de vente fictif de $100 sur ses ventes à tous les clients autres que A et B; sur les ventes faites à A et B, la taxe continuerait d'être payée sur le prix effectif de vente. L'incorporation de ce principe à la nouvelle législation se traduirait, à notre avis, par une amélioration sensible par rapport à la proposition du gouvernement de donner un fondement légal au système actuel des valeurs établies pour les grossistes.

La lecture de l'article 37 du projet de législation sur la taxe au niveau du gros—l'article qui donne un fondement légal à la détermination de valeurs fictives quand un grossiste vend directement aux utilisateurs—révèle la complexité extrême que doit présenter une telle législation pour atteindre son but. Cette complexité rend inévitables de nouveaux changements et perfectionnements afin de supprimer les anomalies et de répondre à l'évolution. Il est beaucoup plus facile de modifier les règlements d'application d'une loi que de modifier celle-ci. Aussi préférons-nous que seul le principe général que nous avons énoncé soit incorporé à la législation de la taxe de vente et que le gouverneur en conseil soit habilité à édicter des règlements exposant les modalités d'application de la loi. L'expérience que nous avons des règlements très détaillés de l'impôt sur le revenu portant sur la déduction fiscale pour amortissement nous incite à croire que cette solution est préférable.

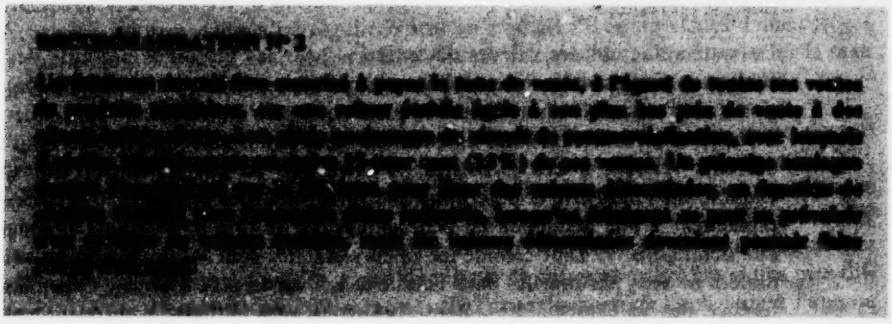
Le système actuel des valeurs déterminées pour les grossistes présente des problèmes beaucoup plus considérables du fait qu'il oblige à analyser les profils de commercialisation dans l'ensemble d'une industrie plutôt que pour un fabricant particulier. A l'heure actuelle, si un fabricant vend uniquement à des détaillants mais que certains de ses concurrents vendent à des grossistes, la Direction de l'accise entreprend souvent une enquête sur l'industrie et détermine une valeur pour les grossistes, qui correspond habituellement à une déduction en pourcentage sur le prix de vente du premier fabricant aux détaillants[12]. Tout comme les valeurs établies pour les grossistes, les valeurs déterminées ne sont pas prévues dans l'actuelle Loi sur la taxe d'accise. Cependant, à la différence des valeurs établies, il est beaucoup plus difficile d'entrevoir comment des

[12] La Direction de l'accise n'a actuellement aucun pouvoir légal d'examiner les livres et les registres d'une entreprise afin d'obtenir les renseignements dont elle a besoin pour fixer une valeur déterminée aux autres entreprises du même secteur. Nous suggérons que la législation autorise expressément l'obtention de ces renseignements.

valeurs déterminées pour les grossistes pourraient recevoir un fondement légal juste et raisonnable.

Habituellement, seule la Direction de l'accise a entièrement accès aux renseignements sur les profils de distributions et les marges des concurrents d'un fabricant particulier. Par conséquent, dans le premier cas, les valeurs déterminées pour les grossistes devraient être fixées par le gouverneur en conseil, sur la recommandation du ministre du Revenu national, qui, bien entendu, serait conseillé par la Direction de l'accise. Cependant, un fabricant qui estimerait que la valeur ainsi déterminée est trop élevé devrait disposer d'un droit d'appel devant un tribunal indépendant. Etant donné que les renseignements en possession de la Direction de l'accise doivent rester confidentiels, une audience quasi-judiciaire, où tous les témoins subiraient un interrogatoire et un contre-interrogatoire sous serment, ne serait pas indiquée. C'est la raison pour laquelle le projet de législation sur la taxe au niveau du gros prévoyait une base objective, ne dépendant pas du pouvoir discrétionnaire de l'administration, pour l'établissement de valeur fictive dans le cas où des articles étaient vendus par un grossiste à la fois à des détaillants et à des utilisateurs, mais stipulait que les valeurs fictives devaient être déterminées simplement par le gouverneur en conseil, sans aucun droit d'appel, quand les produits seraient vendus par un grossiste uniquement aux utilisateurs.

Le Comité n'a pu trouvé de méthode entièrement satisfaisante pour la fixation de valeurs déterminées pour les grossistes dans un système modifié de taxe sur les ventes des fabricants — une méthode qui donnerait aux fabricants le sentiment que les fonctionnaires de la Direction de l'accise qui sont chargés de recommander ces valeurs n'ont pas un rôle de juge dans une cause à laquelle la Direction est directement intéressée sur le plan financier. Pour éviter cette situation, nous estimons qu'il serait préférable de donner à la Commission du tarif, qui est indépendante de l'apparail de perception fiscale, le pouvoir de procéder à ce genre d'enquête, au moyen de son propre personnel, en collaboration avec la Direction de l'accise. A l'issue de son enquête, la Commission pourrait recommander au gouverneur en conseil de fixer ou non une valeur déterminée pour les grossistes, et laquelle. L'indépendance de la Commission du tarif donnerait aux fabricants davantage l'assurance que leurs préoccupations sont prises en compte, quand la nécessité de garder les renseignements confidentiels empêche de recourir à une audience quasi-judiciaire ordinaire. On pourrait incorporer à la législation des délais raisonnables de façon que la Direction de l'accise et la Commission répondent sans retard aux demandes de valeur déterminée des fabricants.



3. Fabrication marginale

L'alinéa 2(1)*f*) de la Loi sur la taxe d'accise dispose que «toute personne, ou une autre personne agissant pour le compte de celle-ci, qui prépare des marchandises pour la

vente, notamment en les assemblant, fusionnant, mélangeant, coupant sur mesure, diluant, embouteillant, emballant ou remballant, à l'exclusion d'une personne qui prépare ainsi des marchandises dans un magasin de détail afin de les y vendre exclusivement et directement aux consommateurs;»

Cette disposition, adoptée dans les Statuts du Canada de 1980-1981, chapitre 68, paragraphe 1(3), et entrée en vigueur le 1er janvier 1981, ne fait jusqu'à un certain point que reformuler la règle législative qui existait avant son adoption dans la mesure où elle fait mention d'une personne qui «assemble», «fusionne» ou «mélange» des produits. Il se peut aussi qu'elle reformule tout simplement la loi qui existait antérieurement à l'égard d'une personne qui dilue des liquides. Cependant, la Cour suprême du Canada avait jugé antérieurement qu'une personne qui achetait de gros rouleaux de feuille d'aluminium, les coupait sur mesure et les emballait en vue d'une vente au Canada n'était pas un fabricant ou un producteur[13]; l'inclusion des mots «coupe sur mesure» a donc apporté un changement à la loi antérieure. De plus, il semble clair qu'avant 1981 quiconque embouteillait, emballait ou réemballait des articles n'était pas un fabricant ou un producteur.

L'adoption de l'alinéa 2(1)*f*) a eu des effets importants sur la taxation des ventes. Dans certains cas, lorsque des articles avaient précédemment été importés en vrac pour être emballés et distribués au Canada, le fait de traiter l'emballage comme une activité de fabrication marginale a incité les importateurs à acheter à l'étranger des articles entièrement emballés afin d'éviter d'être considérés comme des fabricants, ce qui a pu avoir pour effet de diminuer le nombre d'emplois offert au Canada par ces importateurs et leurs achats à l'industrie canadienne de l'emballage. Par exemple, dans sa présentation au Comité, l'Association canadienne des manufacturiers de jouets a prétendu que la règle sur la fabrication marginale avait entraîné la perte de 325 emplois dans les deux plus grosses entreprises canadiennes (qui s'occupent toute deux à la fois de fabrication et d'importation).

La mention, à l'alinéa 2(1)*f*), de quiconque «prépare des marchandises pour la vente» a parfois eu des résultats étonnants. Par exemple, la Direction de l'accise a jugé que, lorsqu'un importateur d'automobiles appose des décalcomanies sur une voiture importée sous forme de «bandes course», il préparait la voiture pour la vente, ce qui l'assujettisait à la taxe à titre de fabricant ou de producteur sur son prix de vente aux détaillants. Certaines personnes ne faisant pas partie de l'administration fédérale ont même prétendu que, si un importateur d'automobiles se contentait d'ôter l'emballage ayant servi à protéger l'automobile pendant le transport, il devenait passible de la taxe à titre de fabricant ou de producteur en application de cet alinéa.

Si cette activité de préparation était effectuée par un concessionnaire détaillant au lieu de l'être par l'importateur, elle échapperait à l'application de cet alinéa, en raison de la dernière disposition de l'alinéa 2(1)*f*). D'autres exemples curieux de fabrication marginale nous ont été présentés, comme le fait de remplacer des touches vierges par des touches gravées sur un appareil de traitement des mots en remplaçant, ou d'apporter des modifications tout à fait mineures à du matériel électrique importé pour le rendre conforme aux prescriptions de l'Association canadienne des normes.

Même si les produits importés bénéficient parfois d'un avantage, sur le plan de la taxe de vente, par rapport aux articles produits au Canada, il y a aussi des cas où il sont net-

---

[13] *La Reine c. John Stuart Sales Ltd.*, (1956) C.T.C. 64, conf. (1955) C.T.C. 78 (C. de l'E.).

tement défavorisés. Par exemple, quand des voitures fabriquées aux États-Unis sont importées au Canada par des fabricants canadiens en application du pacte de l'automobile, elles ne sont pas frappées de droits de douane, mais la taxe de vente est payée sur leur «valeur à l'acquitté», laquelle, d'après l'actuelle Loi sur les douanes, est égale au prix facturé par le constructeur américain aux concessionnaires américains d'automobiles, converti en monnaie canadienne. A l'heure actuelle, en raison de la valeur relativement faible du dollar canadien et de la situation de la concurrence dans notre pays, la valeur à l'acquitté dépasse en fait le prix auquel ces automobiles sont facturées aux concessionnaires canadiens. Cette situation inhabituelle incite l'importateur canadien à se rendre passible de la règle sur la fabrication marginale, en se livrant à quelque activité relativement mineure de préparation de ces voitures pour la vente.

Etant donné les résultats absurdes parfois entraînés par l'incorporation de ces termes à la loi, nous recommandons que l'expression «prépare des marchandises pour la vente» soit supprimée.

Au moment où l'alinéa 2(1)*f*) fut adopté, on considérait qu'il annonçait tout simplement l'établissement d'une taxe générale de vente au niveau du gros, auquel cas il aurait eu un effet négligeable. Cependant, si la taxe de vente doit demeurer au niveau des fabricants, il paraît clair que la définition de la fabrication marginale à l'alinéa 2(1)*f*) devra être rendue sensiblement plus étroite. Une suggestion utile a été présentée à notre Comité par la Société des comptables en gestion du Canada, qui a proposé que les personnes qui n'ajoutent qu'une valeur minime aux produits soient exclues du champ d'application du paragraphe 2(1) par l'établissement d'un seuil dans les règlements. Il nous semble que cette proposition pourrait être modifiée de manière appropriée afin de stipuler que, lorsque l'embouteillage, l'emballage ou le réemballage n'accroît pas de plus de 10% les frais directs de main-d'œuvre et de matière d'un produit particulier pour le marchand, ils ne doivent pas être considérés comme des activités de fabrication ou de production.

Enfin, on devrait exclure les opérations énumérées à l'alinéa 2(1)*f*) si elles sont effectuées dans un point de vente au détail par et pour l'exploitant de ce point de vente, sur des articles devant être vendus exclusivement et directement au consommateur.

4. Problème des marques particulières

L'un des problèmes les plus décilats, dans le domaine de la taxe de vente, est la taxation des «marques particulières». Il s'agit généralement de produits commercialisés sous le

nom de marque d'une personne autre que le fabricant. Dans un système de taxe sur les ventes des fabricants, la valeur de la publicité, de la «réputation», de la garantie et de l'entreposage échappe habituellement à la taxe, à la différence de ce qui se passe pour les produits de «marque nationale» commercialisés par leur fabricant sous sa propre marque.

Le Livre brun publié en 1977 par le ministère des Finances déclarait à ce sujet:

> *Les avis étaient partagés sur les marchandises de marque particulière et la fabrication marginale. Plusieurs mémoires n'associaient les marques particulières qu'à des organisations de vente au détail et n'ont pas reconnu le fait que bon nombre de telles marchandises sont mises sur le marché au niveau du grossiste-au-détaillant dans les circuits de distribution. Les chaînes de magasins au détail ont souligné que les marchandises de marque particulière ne posaient pas de problème parce qu'elles étaient achetées à des prix négociés sans lien de dépendance et que leur prix inférieur n'étaient dû qu'à des achats massifs. D'autres mémoires, en particulier deux des fabricants qui vendent des marchandises de marque régulière directement aux détaillants, ont reconnu les avantages dont bénéficiaient ceux qui vendent des marchandises de marque particulière et réclamaient l'imposition de telles marchandises sur la même assiette fiscale que les marchandises de marque régulière. La grande variété d'opinions relativement aux marques particulières est reflétée par les divers commentaires figurant dans les mémoires. Un important grossiste fait remarquer que puisque presque toutes les marchandises de marque particulière sont achetées directement chez le fabricant par le détaillant, l'imposition de la taxe de vente sur le prix auquel le détaillant achète ces produits n'aurait guère d'impact sur les imperfections du système actuel.*

Un avis différent a été exprimé par l'Institut canadien des comptables agréés, qui a fait remarquer:

> *«Une quantité de plus en plus importante de marchandises sous marque particulière est fabriquée à l'intention de grossistes et distribuée par ceux-ci. Une taxe fédérale de vente au niveau du grossiste éliminerait l'avantage fiscal des marchandises de marque particulière dans de telles circonstances.»*

Le point de vue des grossistes et des détaillants est exposé dans deux mémoires présentés par les associations représentant ces catégories. Le premier mémoire, présenté par une association de grossistes, et le deuxième, provenant d'un groupe de détaillants, déclarent respectivement:

> *«Si, dans le cas des articles de marque particulière, l'inégalité fiscale est réellement importante, la Loi pourrait considérer comme fabricant quiconque fait fabriquer pour son compte des produits vendus sous marque particulière.» (Institut canadien des distributeurs d'épicerie)*

> *«Le prix de vente des articles de marque particulière est obtenu dans un marché concurrentiel au niveau de la fabrication, un élément important de l'établissement du prix étant le volume et non la détermination précise des coûts. Par conséquent, le Conseil ne voit aucune raison d'accorder un régime spécial aux articles de marque particulière du simple fait que leur prix de vente est différent.» (Conseil canadien du commerce de détail)*

La taxe proposée au niveau du gros ne semble régler qu'une partie du problème des marques particulières. Dans ce système, la taxe s'appliquerait au prix de vente des mar-

ques particulières des grossistes, peu importe que les articles soient importés ou produits au Canada. Cependant, les marques particulières des détaillants continueraient d'être taxées sur leur coût, de sorte qu'un élément de promotion, de garantie, etc., resterait non taxé. D'après une présentation:

> *«Aucune réforme de la taxe de vente qui résoudrait le problème des marques particulières des grossistes sans s'attaquer à celui des marques particulières des détaillants ne pouvait être qualifiée d'amélioration majeure.»*

A notre avis, une taxe au niveau du gros ne peut être considérée comme une bonne façon de régler le problème des marques particulières.

L'addition d'une Taxe grand débit (TGD) ne fait que compliquer les choses. Étant donné que la TGD s'applique à la teneur en taxe des achats fait par les «grands détaillants», qu'il s'agisse de marques particulières ou de marques nationales, elle ne peut non plus être considérée comme un bon moyen de régler le problème des marques particulières, auquel il faut s'attaquer directement ou pas du tout.

La Loi sur la taxe d'accise contient actuellement une disposition qui a parfois été invoquée avec succès par la Direction de l'accise pour taxer les vendeurs d'articles de marque particulière sur leur prix de vente. D'après l'alinéa 2(1)*b*) de la Loi, un fabricant ou producteur comprend:

> *«toute personne, firme ou corporation qui possède, détient, réclame ou emploie un brevet, un droit de propriété, un droit de vente ou autre droit à des marchandises en cours de fabrication, soit par elle, en son nom, soit pour d'autres ou en son nom par d'autres, que cette personne, firme ou corporation vende, distribue, consigne ou autrement aliène les marchandises ou non.»*

Malheureusement, comme l'a indiqué un commentateur:

> *«Cette disposition formulée en termes plutôt obscurs est à l'origine de certains des procès fiscaux les plus épineux au Canada».*

Bien qu'il n'y ait eu que quatres décisions judiciaires signalées (*Le Roi* c. *Reuben Shore*, (1949) R.C. de l'E. 225; *Goodyear Tire & Rubber Co.* c. *T. Eaton Co.*, (1955) R.C. de l'E. 229, habituellement appelée «l'affaire des pneus de marque particulière» (décision informée pour d'autres motifs par la Cour suprême du Canada); *Rexair of Canada Limited* c. *la Reine*, (1958) R.C.S. 577; et *Turnbull Elevator Co. of Canada Limited (anciennement Gutta Percha Tire & Rubber Limited)* c. *la Reine*, (1963) R.C. de l'E. 221), il est extrêmement difficile de rapprocher les décisions pour en tirer un ensemble de principes juridiques concernant l'application de l'alinéa 2(1)*b*). Voici une interprétation de ces affaires:

> *«. . . nous sommes d'avis que, tant que les acheteurs n'exercent pas cette surveillance étroite sur la production d'articles fabriqués par d'autres de sorte que ces articles soient fabriqués «pour le compte d'autrui», le fait que les articles portent la marque de commerce de l'acheteur et que ce dernier détienne donc probablement un «droit de vente ou autre droit» sur les biens n'est pas pertinent; l'acheteur n'est pas touché par le sens élargi de «fabricant ou producteur» au sous-alinéa 2(1)aa)*(ii) (maintenant l'alinéa 2(1)*b)). Dans les affaires Shore, Rexair et Gutta Percha, les acheteurs exerçaient bel et bien cette surveillance étroite sur la production de sorte qu'on pouvait soutenir à bon droit que les articles étaient fabri-*

qués «pour le compte d'autrui». C'est-à-dire qu'il n'y avait pas seulement un rapport d'acheteur à vendeur, encore qu'il ne soit peut-être pas nécessaire d'établir que, pour reprendre les termes du juge Thorson dans l'affaire des «pneus de marque particulière», le fournisseur fabriquait les articles pour l'acheteur, en ce sens qu'il travaillait pour ce dernier à titre d'instrument ou d'alter ego *dans leur fabrication, l'acheteur étant en réalité le fabricant des articles considérés.*

Nous estimons que l'affaire Gutta Percha n'a pas modifié profondément le droit en matière de marques particulières et que, lorsqu'un vendeur produit pour un acheteur des articles de formulation standard qui portent la marque de commerce de ce dernier, mais qu'il existe entre eux uniquement un rapport de vendeur à acheteur, le fait que les biens portent la marque de commerce de l'acheteur ne suffit pas à faire de ce dernier le fabricant, aux fins de la taxe de vente. Si, par contre, l'acheteur fournit la conception ou les spécifications du produit, ou une partie ou la totalité de l'équipement avec lequel les articles sont fabriqués, ou s'il envoit dans l'usine du vendeur des inspecteurs chargés de surveiller les opérations de fabrication, il est probable qu'un tribunal jugera que les articles sont fabriqués «pour» l'acheteur. Par conséquent, si la marque de commerce de l'acheteur est apposée sur les produits par celui qui les a fabriqués, l'article en question s'appliquera et l'acheteur devra être considéré comme le fabricant aux fins de la taxe de vente.»

Il semble difficile de défendre ce genre de législation, qui fait une discrimination entre divers genres de situation mettant en cause des «marques particulières», en taxant certains acheteurs à titre de fabricants et en ne s'occupant pas de nombreux autres cas où la situation économique est, au fond, la même. En 1956, le Comité sur la taxe de vente présidé par feu K.L.M. Carter, F.C.A. (qui devait ensuite présider la Commission royale d'enquête sur la fiscalité) recommanda au ministre du Revenu national que la disposition qui précédait l'alinéa 2(1)*b*) fût remplacée par une clause d'après laquelle un marchand serait réputé être un fabricant aux fins de la taxe de vente:

a) s'il existait entre le fabricant et lui une relation de mandataire à mandant; ou

b) dans le cas de marchandises portant le nom de marque spécial du marchand.

La première partie de la recommandation du Comité Carter ne présente aucune difficulté, car elle est en fait redondante. Même si l'alinéa 2(1)*b*) était supprimé, il resterait que, si A a fabriqué des produits à titre de mandataire de B, ce dernier est en droit considéré comme le fabricant. L'adage juridique *qui per alium facit, per seipsum facere videtur* (quiconque fait faire quelque chose par un autre est réputé l'avoir fait lui-même) ne fait qu'exprimer le principe fondamental du droit voulant que les actes d'un mandataire soient, en droit, ceux de son mandat. Qualifier une personne *d'alter ego* d'une autre revient à dire la même chose, en des termes un peu moins précis.

Les années qui ont suivi le rapport du Comité Carter nous ont permis d'acquérir beaucoup plus d'expérience à l'égard des «marques particulières», ce qui nous conduit à exprimer un certain scepticisme au sujet de la seconde partie de la proposition du Comité, selon laquelle un marchand doit être réputé fabricant aux fins de la taxe de vente à l'égard de tous les articles portant sa marque spéciale. Ce scepticisme repose sur les considérations suivantes:

(1) Nous ne sommes plus trop certains de ce qui constitue une «marque particulière». L'introduction de produit générique ou «sans nom», comme on les

appelle, dans les supermarchés illustre notre remarque: s'agit-il vraiment de marques particulières ou de produits sans marque qui sont vendus par le supermarché grâce à sa réputation générale de détaillant?

(2) Les marchands ont constaté que souvent les consommateurs désiraient savoir qui fabriquait pour eux leurs produits de «marque particulière» et qu'ils se fiaient dans une mesure considérable à la réputation du véritable fabricant. Aussi certains grossistes ont-ils commencé à mettre sur le marché des produits de «marque restreinte», qui portent à la fois le nom de commerce du fabricant et celui du grossiste. On ne sait pas trop si ce cas doit être traité comme celui de la marque nationale d'un fabricant ou de la marque particulière d'un grossiste.

(3) Nous croyons savoir que certains fabricants de gros appareils électroménagers portant une marque nationale approvisionnent maintenant des détaillants qui parfois assument eux-mêmes le service après-vente et la garantie, moyennant une réduction à l'achat.

(4) Il est parfois possible aux fabricants de transférer en partie le coût de la publicité des produits de marque nationale à leurs clients par des ententes de publicité en coopération.

(5) Les écarts de prix entre les produits portant une marque nationale et ceux portant une marque particulière paraissent s'être rétrécis, lorsque les deux catégories de produits sont achetées aux fabricants en grosses quantités comparables.

Compte tenu de ces facteurs, notre Comité n'est pas convaincu qu'il soit judicieux d'adopter la deuxième partie de la recommandation du Comité Carter concernant les marques particulières. La situation, dans ce domaine, semble perdre de son acuité et ce qui pourrait subsister du problème sera éliminé quand le Canada adoptera une taxe fédérale de vente au niveau du détail. Nous recommandons par conséquent de ne pas modifier la loi existante pour qu'elle traite spécifiquement du cas des marques particulières.

5. Cotisations et appels

Il est curieux que l'actuelle Loi sur la taxe d'accise ne dise à peu près rien des cotisations et des appels. L'argent dû à la Couronne au titre des taxes de vente peut être recouvré en Cour fédérale ou dans tout autre tribunal compétent. De plus, la Commission du tarif a un pouvoir très limité en vertu de l'article 59, qui dispose:

«Lorsqu'il se produit un différend ou qu'un doute existe sur la question de savoir si, aux termes de la présente loi, un article ou un transport aérien sont assujettis à

la taxe ou sur le taux qui leur est applicable, la Commission du tarif, instituée par la Loi sur la Commission du tarif, peut déclarer quel taux de taxe est exigible sur l'article ou le transport aérien ou déclarer que l'article ou le transport aérien sont exempts de la taxe en vertu de la présente loi.»

Dans l'affaire des *pneus de marque particulière*, la Cour suprême du Canada, infirmant la décision de la Cour de l'échiquier, a jugé que la Commission du tarif n'avait aucun pouvoir pour décider si Eaton était ou non le fabricant des pneus en question, qu'elle achetait à Dominion Rubber Company.

Le gouvernement, reconnaissant les lacunes de la loi actuelle, s'est déclaré résolu à corriger cette situation en proposant des modifications qui instaureront un mécanisme approprié de cotisations et d'appels. Nous avons pris connaissance des premiers projets de modifications traitant de ces questions, bien qu'ils n'aient pas été publiés. Nous sommes très favorables dans l'ensemble à ces projets, tout en ayant un certain nombre de suggestions qui permettraient de les améliorer:

a) Il ne convient pas, à notre avis, que le délai statutaire de cotisation d'un détenteur de licence soit lié à la date à laquelle la Direction de l'accise commence à vérifier ses livres, étant donné que cette date peut être difficile à déterminer, même après quelques années seulement. Nous recommandons plutôt qu'une cotisation soit établie dans les quatres années suivant la date à laquelle la taxe en question est devenue exigible, s'il n'y a pas fraude ou fausse représentation imputable à la négligence, à l'inattention ou à une omission volontaire. Cette règle serait analogue à celle du paragraphe 152(4) de la Loi de l'impôt sur le revenu, mais elle tient compte du fait que les fabricants ne feraient pas l'objet d'une cotisation annuelle aux fins de la taxe de vente.

b) Le droit d'un contribuable de s'opposer à une cotisation ou d'en appeler de celle-ci ne devrait pas dépendre du paiement ou du non-paiement de la taxe contestée. Nous ne voyons aucune raison pour que le mécanisme d'opposition et d'appel ne soit pas entièrement distinct du mécanisme de perception de la taxe, comme c'est le cas dans la Loi de l'impôt sur le revenu. D'après cette loi, une fois que l'impôt a été établi, il est exigible, même si une opposition ou un appel est en suspens; cependant, le Ministre peut accepter—et accepte habituellement—un gage de paiement si le contribuable conteste la cotisation ou fait appel de cette dernière et qu'il souhaite différer le paiement de l'impôt. L'exigence du paiement de la taxe contestée au moment de l'importation de marchandise peut probablement être maintenue, étant donné que la taxe sera remboursée par la Couronne si elle n'est pas jugée valable.

c) Il faut élaborer une méthode qui permette à un acheteur ne détenant pas de licence, dont un vendeur a exigé la taxe mais qui estime ne pas être obligé de la payer d'après la loi, de contester l'affaire. Il peut arriver que le vendeur insiste tout simplement pour faire payer la taxe sur l'achat et ne veuille pas porter la question lui-même devant un tribunal. Les projets de législation que nous avons vus ne semblent pas bien tenir compte de cette situation.

A ces critiques relativement mineures près, nous estimons que les dispositions que nous avons vues en matière de cotisation, d'opposition et d'appel, dans le projet de législation, sont satisfaisantes. Même si nous ne nous attendons pas à ce qu'un grand nombre d'oppositions ou d'appels soient formulés, il importe de donner aux Canadiens toute possibilité de contester leur assujettissement à une taxe de vente devant un tribunal compétent.

L'actuel paragraphe 28(1) permet au Ministre de déterminer le prix de vente, aux fins de la taxe, lorsque des marchandises sont vendues dans des conditions ou circonstances telles qu'il devient difficile ou impossible d'en déterminer le prix de vente. Le pouvoir conféré au Ministre par ce paragraphe s'applique aux situations suivantes:

> *«Chaque fois que des marchandises sont fabriquées ou produites au Canada dans des conditions ou circonstances telles qu'il devient difficile d'en établir la valeur pour la taxe de consommation ou de vente parce que*
>
> *a) le louage de ces marchandises ou le droit de s'en servir, mais non le droit de les posséder au titre de propriétaire est vendu ou donné;*
>
> *b) ces marchandises, étant grevées de redevances, celles-ci sont incertaines ou ne constituent pas, pour d'autres causes, un moyen sûr d'estimer la valeur des marchandises;*
>
> *c) ces marchandises sont fabriquées à l'entreprise pour la main-d'œuvre seulement et sans qu'il soit inclus la valeur des marchandises, qui y entrent, ou en vertu de toutes autres manières ou conditions inusitées ou particulières; ou que*
>
> *d) ces marchandises sont à l'usage du fabricant ou du producteur et non à vendre;*
>
> *le Ministre peut en fixer la valeur pour la taxe sous le régime de la présente loi et toutes ces opérations sont, pour les fins de la présente loi, considérées comme des ventes.»*

L'alinéa 36(6)*a*) proposé dans le projet de législation visant à instaurer une taxe au niveau du gros, qui devrait remplacer le paragraphe 28(1), dispose:

> *«Nonobstant les autres dispositions de la présente partie, pour l'application de la présente partie, le Ministre peut fixer le prix de vente des marchandises ou établir une méthode pour le fixer si les marchandises sont, de l'avis du Ministre, vendues ou importées dans des circonstances ou conditions tel qu'il est difficile ou impossible d'en fixer autrement le prix de vente.»*

Cette disposition proposée élargit sensiblement le pouvoir donné au Ministre, de deux façons. En premier lieu, elle n'énumère plus les situations dans lesquelles ce dernier peut exercer ce pouvoir; nous sommes évidemment conscients que le transfert de la taxe au niveau du gros oblige à envisager un plus grand nombre de cas que ceux prévus actuellement dans le paragraphe 28(1), mais il ne semble y avoir aucune raison pour ne pas énumérer ces cas. En second lieu, l'addition des termes «de l'avis du Ministre» permet à ce dernier non seulement de fixer le prix de vente ou d'établir une méthode servant à le fixer, mais aussi de juger si les conditions de fait qui lui permettent d'exercer ce pouvoir sont ou non réunies. Il s'agit là d'un pouvoir extraordinaire, qui paraît tout à fait inutile et impossible à justifier, puisque notre système a pu fonctionner pendant des années sans que le Ministre ait le pouvoir de déterminer ces questions de fait, sans droit d'appel. Nous recommandons par conséquent que la fixation du prix de vente ou d'une méthode servant à déterminer ce prix par le Ministre, en application d'une disposition analogue à l'actuel paragraphe 28(1), soit fondée sur une détermination de juste valeur marchande, sous réserve d'un droit d'appel.

Cette observation s'applique encore davantage à l'alinéa 36(6)*b*) proposé, qui permet au Ministre d'établir une méthode servant à fixer le prix de vente de toute marchandise

non assujettie à l'accise si elle est vendue à un prix qui, à son avis, est inférieur au juste prix sur laquelle la taxe devrait être imposée. Cette disposition, qui est calquée sur l'actuel article 34, a suscité de nombreuses critiques au fil des ans. En 1942, la Cour surpême du Canada jugeait dans l'affaire *Noxzema*[14] que la détermination du Ministre d'après ce qui constitue maintenant l'article 34 ne pouvait pas faire l'objet d'un appel, ni d'un réexamen par un tribunal quelconque, situation qui plaçait un fabricant entièrement à la merci du ministère du Revenu national en le privant des droits ordinaires d'appel. Cette disposition avait été instaurée à une époque où il était beaucoup plus courant d'accorder d'importants pouvoirs discrétionnaires au ministre du Revenu.

Depuis 1948, nous avons réduit considérablement le nombre de pouvoirs discrétionnaires conférés par la Loi de l'impôt sur le revenu, nous appuyant plutôt sur des dispositions telles que l'alinéa 69(1)*b*) de cette loi, selon lequel quiconque dispose d'une chose en faveur d'une personne avec laquelle il a un lien de dépendance pour un produit nul ou inférieur à la juste valeur marchande de la chose au moment de la disposition est réputé avoir reçu un produit de la disposition égale à cette juste valeur marchande. Tant le Comité Carter de 1956 que la Commission royale d'enquête de 1966, de même que d'autres commentateurs non officiels, ont proposé que l'actuel article 34 soit remplacé par une disposition analogue à l'alinéa 69(1)*b*) de la Loi de l'impôt sur le revenu, afin de donner au titulaire d'une licence le droit de faire appel devant les tribunaux d'une détermination du Ministre. Nous sommes d'accord avec ce point de vue et recommandons que le gouvernement modifie l'article 34 afin d'en limiter l'application aux opérations comportant un lien de dépendance et de remplacer la notion de «juste prix» par la norme objective de juste valeur marchande. Cela devrait permettre de traiter les cas ordinaires d'opérations avec lien de dépendance.

Prenons cependant l'exemple d'un fabricant d'articles vendus exclusivement à des détaillants et pour lesquels il n'existe pas de grossiste, ce fabricant ayant jusque-là été obligé de payer la taxe sur ses prix effectifs de vente; ce fabricant décide d'établir une société affiliée de vente qui lui achètera les articles dans une opération comportant un lien de dépendance, afin de les revendre aux détaillants. Dans un cas de ce genre, on peut s'attendre à ce que le Ministre exerce le pouvoir qu'il lui est conféré par l'actuel article 34 en obligeant le fabricant à payer la taxe sur ses ventes à sa filiale, en fonction des prix auxquels celle-ci revend les articles aux détaillants. Si l'on modifiait l'actuel article 34 en s'inspirant de l'alinéa 69(1)*b*) de la Loi de l'impôt sur le revenu pour permettre au Ministre de déterminer la juste valeur marchande des articles vendus à la filiale de vente, cela pourrait ne pas être juste pour les autres entreprises du même secteur, qui seraient toujours obligées de payer la taxe sur leurs prix de vente aux détaillants, alors que le fabricant qui écoulerait sa production auprès de sa filiale de vente paierait la taxe sur une valeur équivalant à un prix de gros. Néanmoins, il devrait être possible de traiter ce cas sans donner au Ministre un pouvoir discrétionnaire illimité de déterminer le prix de cession, aux fins de la taxe de vente, comme cela est actuellement prévu par l'article 34. Le pouvoir du Ministre pourrait être limité à la détermination du prix auquel les marchandises auraient été vendues si elles avaient été écoulées au stade du circuit de commercialisation auquel la taxe est payée par les vendeurs de marchandises concurrentes du même genre, et à la possibilité d'obliger le fabricant à payer la taxe sur ses ventes à sa filiale en fonction de ce prix déterminé. C'est-à-dire que, lorsque la taxe est payée sur des marchandises du même genre à un stade du circuit de commercialisation différent de celui de l'opération considérée, le Ministre devrait avoir le droit

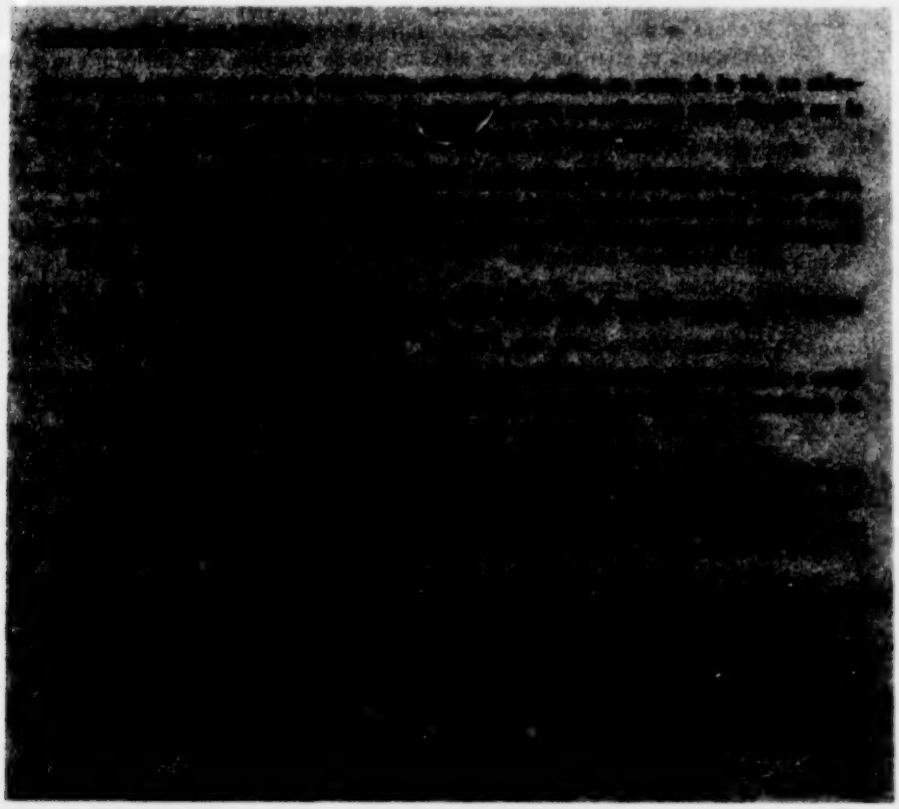
---

[14] *Le Roi* c. *Noxzema Chemical Co. of Canada Ltd.*, (1942), C.T.C. 21.

de déterminer la juste valeur marchande à laquelle les marchandises auraient été vendues au stade auquel la taxe est payée par les vendeurs de la marchandise concurrente. Cette détermination pourrait alors faire l'objet d'un appel ordinaire.

Lorsqu'il n'existe aucun vendeur de marchandises concurrentes du même genre, le Ministre devrait être habilité à déterminer le prix sur lequel la taxe aurait été payée si l'on n'avait pas tenu compte de l'opération avec lien de dépendance.

Supposons qu'un fabricant qui jusque-là vendait des articles tels que des pièces d'automobile aussi bien à des gros qu'à des petits détaillants, à des prix très différents, établisse une filiale par laquelle passent ses ventes à tous les clients autres que ceux qu'il approvisionne aux prix les plus faibles. Ce fabricant devrait-il être autorisé à payer la taxe sur les articles cédés à sa filiale de vente en fonction du prix le plus bas facturé à ses clients? La solution de ce problème, selon nous, réside dans notre proposition concernant les valeurs fictives en général; nous avons suggéré à cet égard que, lorsqu'une catégorie particulière de marchandises est vendue régulièrement par un fabricant à des prix variant selon ses clients, le fabricant ait la possibilité de payer la taxe sur son prix de vente le plus bas à un ou des clients indépendants dont les ventes réunies représentent au moins 15% de son chiffre d'affaires. Cette solution, qui dépend non du fait que les clients soient ou non situés au même stade du circuit de commercialisation, mais uniquement du volume de leurs achats, donnerait à chaque fabricant à peu près les mêmes avantages que s'il avait établi une filiale par laquelle passeraient ses ventes à ses clients indépendants. Par conséquent, les fabricants ne seraient incités à établir une filiale de vente aux fins de la taxe et le Ministre n'aurait guère l'occasion d'exercer ses pouvoirs, en application d'un article 34 modifié, pour régler ce genre de situation.



6. Dispositions administratives relatives aux remboursements de taxe

a) Mauvaises créances

Étant donné que la Loi sur la taxe d'accise impose simplement une taxe aux vendeurs sur leurs ventes, aucun allégement n'a été prévu jusqu'ici en faveur de ceux qui ont fait une vente à crédit à un client dont ils ne peuvent se faire payer. Cette question faisant depuis nombre d'années l'objet de plaintes de la part des gens d'affaires, le gouvernement s'est maintenant déclaré disposé à y remédier. Nous recommandons d'incorporer à la loi des dispositions du genre suivant:

«1) Lorsqu'un fabricant ou un producteur détenant une licence qui a vendu des marchandises à crédit à une personne avec laquelle il n'a aucun lien de dépendance établit par la suite, conformément aux principes comptables généralement admis, que la créance qu'il détient au titre de la vente est devenue, en totalité ou en partie, une mauvaise créance, le Ministre peut, sur demande de ce fabricant ou producteur, lui payer:

a) lorsque la totalité de la créance est devenue une mauvaise créance, une somme égale à l'ensemble des taxes prévues à la Partie IV ou V à l'égard de la vente; ou

b) lorsqu'une partie de la créance est devenue une mauvaise créance, une somme égale au produit de l'ensemble des taxes ainsi payées par le rapport entre cette partie de la créance et la totalité de la créance.

2) Aucun paiement ne peut être fait en application du paragraphe (1) à un fabricant ou à un producteur si

a) la créance n'a pas été radiée à titre de mauvaise créance dans les livres de ce fabricant ou producteur au moment où il demande le paiement;

b) l'année d'imposition de ce fabricant ou producteur au cours de laquelle la créance a été radiée n'est pas terminée au moment où il demande le paiement;

c) la vente a eu lieu avant l'entrée en vigueur de la présente disposition.

3) Lorsqu'une personne, après avoir demandé un paiement en vertu du paragraphe (1), recouvre la totalité ou une partie des mauvaises créances à l'égard desquelles la demande est faite, elle doit rembourser une somme égale au produit de la somme qui lui a éventuellement été payée en application de ce paragraphe à l'égard de ses mauvaises créances par le rapport entre les sommes ainsi recouvrées et la créance à l'égard de laquelle une somme lui est entièrement payée en vertu de ce paragraphe.»

Nous estimons que ces dispositions sont tout-à-fait justes et raisonnables et qu'elles répondent complètement à la nécessité d'une réforme dans ce domaine.

b) Intérêt sur les remboursements et les paiements en trop de taxes

Dans ses recommandations figurant à la section 6.2 de la proposition d'avril 1982 visant à faire passer la taxe fédérale de vente au niveau du gros, le gouvernement a proposé de verser de l'intérêt sur les demandes de remboursement produites et les paiements en

trop restant en souffrance plus de 60 jours après une demande valide de remboursement. Le projet modifié de législation visant à donner suite à cette proposition, que nous avons examiné, semble tout à fait approprié, et nous y souscrivons.

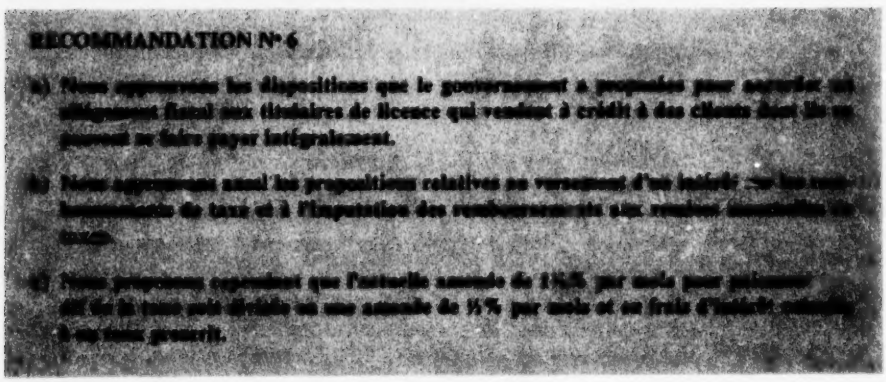
c) Déductions tenant lieu de remboursement

Les fabricants et les grossistes détenant une licence qui sont obligés chaque mois de produire une déclaration et de verser les taxes courantes peuvent simultanément demander et recevoir un remboursement des taxes payées en trop. Depuis nombre d'années, la Direction de l'accise approuve sur le plan administratif des ententes permettant à certains contribuables de déduire les taxes à recouvrer par remboursement de leurs remises de taxes courantes, sous réserve d'un examen quand la Direction fait une vérification auprès du contribuable. Nous recommandons que le gouvernement mette cette méthode administrative commode et équitable à la disposition de toutes les personnes ayant droit à des remboursements qui sont aussi obligées de payer des taxes en application de la Loi sur la taxe d'accise.

d) Déductibilité de certaines amendes aux fins de la taxe

La Loi sur la taxe d'accise prévoit actuellement une amende pour production tardive égale à 1½ % par mois de toutes les taxes non payées au moment prescrit par la loi. Cette amende est jugée trop onéreuse si elle ne peut être déduite du revenu imposable d'une entreprise.

Nous proposons que cette amende pour paiement tardif soit modifiée de manière à se composer d'une amende de ½ % par mois et de frais d'intérêt calculés à un taux prescrit variant de temps à autre. Cette proposition a pour but d'établir plus clairement la déductibilité, aux fins de l'impôt sur le revenu, des frais mensuels que le gouvernement peut raisonnablement s'attendre à imposer, afin de compenser l'avantage qu'obtient un contribuable au titre des taxes non payées à temps.



7. Sanction pénale pour non-paiement de la taxe

La loi actuelle dispose à juste titre que tous les intérêts, taxes, amendes et autres sommes à payer en vertu de la loi sont des dettes envers Sa Majesté du chef du Canada et sont recouvrables en Cour fédérale ou devant tout autre tribunal compétent. Cependant, la loi prévoit aussi une sanction pénale pour non-paiement de la taxe, au paragraphe 55(1):

«Quiconque, étant tenu, en vertu ou en conformité de la présente loi, d'acquitter ou de percevoir des taxes ou autres sommes, ou d'apposer ou d'oblitérer des timbres, omet de le faire ainsi qu'il est prescrit, est coupable d'une infraction et, en sus de toute autre peine ou responsabilité imposée par la loi pour un tel défaut, encourt, sur déclaration sommaire de culpabilité, une amende

a) d'au moins l'ensemble de ving-cinq dollars et d'un montant égal à la taxe ou autre somme qu'il aurait dû acquitter ou percevoir ou au montant de timbres qu'il aurait dû apposer ou oblitérer, selon le cas, et

b) d'au plus l'ensemble de mille dollars et d'un montant égal à la taxe ou autre somme susdite ou au montant de timbres précité, selon le cas;

et, à défaut de paiement de ladite amende, un emprisonnement d'au moins trente jours et d'au plus douze mois.»

Il faut bien comprendre que ces dispositions ne traitent pas de l'évasion fiscale, laquelle est visée principalement par le paragraphe 56(2), qui stipule:

«Lorsque

a) un rapport est produit par application ou en conformité de quelque Partie, sauf la Partie I, ou

b) une demande par écrit est faite conformément à la Partie VI afin d'obtenir le remboursement de la taxe payée ou le versement d'un montant égal à cette taxe,

quiconque y fait des déclarations fausses ou trompeuses, ou donne son assentiment ou son acquiescement à leur énonciation, est coupable d'une infraction et encourt une amende

c) d'au moins l'ensemble de cent dollars et d'un montant égal

(i) au double du montant de la taxe qui aurait dû être acquittée dans la période visée par le rapport, ou à l'égard de ladite période, ou

(ii) au double du montant de la taxe ou d'une autre somme qu'il a obtenue et acceptée par suite de la demande, et

d) d'au plus l'ensemble de mille dollars et d'un montant égal au double du montant de la taxe ou de la somme susdite;

et, à défaut de paiement desdites amendes, un emprisonnement d'au plus douze mois.»

Le paragraphe 55(1) traite d'un simple non-paiement de la taxe, dans des conditions qui ne s'apparentent pas à une évasion fiscale. D'après la loi, même si le vendeur n'a pas payé la taxe parce qu'il ne pouvait recouvrer sa créance auprès de l'acheteur, il s'expose à cette sanction pénale et, en cas de non-paiement, est condamné à la prison. Si le gouvernement présente son projet de législation relatif aux mauvaises créances, cet aspect du problème disparaîtra. Cependant, il y aura encore d'autres situations dans lesquelles un vendeur qui n'aura absolument rien fait de mal s'exposera à une sanction pénale pour non-paiement de la taxe, par exemple s'il s'est fait entièrement payer par l'acheteur et a déposé l'argent dans son compte en banque, mais qu'il ne peut verser la taxe

parce que la banque, exigeant le remboursement d'un prêt à vue, s'est payée sur le dépôt. Dans ce cas, imposer une sanction pénale au vendeur revient à le menacer de la prison pour dettes, une pratique à laquelle, dans d'autres situations, le Canada a renoncé il y a de nombreuses années en raison de sa barbarie.

La situation peut en fait être encore pire, puisque la partie de l'amende qui est imposée aux termes du paragraphe 55(1) n'est pas nécessairement imputée au montant de la taxe dû par le vendeur. Dans une situation classique de non-paiement de la taxe de vente, les contribuables A, B et C, exploitant une entreprise sous la raison sociale A et compagnie, peuvent être accusés conjointement du non-paiement de la taxe. Ils seront condamnés même si le non-paiement de la taxe est dû au fait que, leurs comptes étant à découvert à la banque, cette dernière a refusé d'honorer un chèque de la société. La Cour doit alors imposer à chacun des amendes qui comprennent la totalité des taxes dues. La Couronne peut ensuite engager une poursuite civile en Cour fédérale pour percevoir la taxe une quatrième fois. Le fait que ce recours extrême n'ait pas été utilisé plus fréquemment démontre davantage la modération des fonctionnaires fédéraux que le bien-fondé des dispositions de la loi.

Un administrateur de société est particulièrement exposé. Le paragraphe 55(3) stipule en effet:

> *«Quand une compagnie constituée en corporation a été déclarée coupable d'une infraction à la présente loi, tout fonctionnaire, administrateur ou mandataire de la compagnie qui a ordonné, autorisé ou toléré l'infraction, ou y a participé, est passible des mêmes peines que cette compagnie et comme s'il avait lui-même commis cette infraction, et il est ainsi responsable cumulativement avec la compagnie et les fonctionnaires, administrateurs ou mandataires de la compagnie qui peuvent pareillement être responsables en vertu de la présente loi.»*

Nul ne doit excuser les actes d'une personne qui cherche délibérément à ne pas payer la taxe de vente ou une autre taxe légalement exigible. Cependant, menacer d'une amende ou de la prison quelqu'un qui, sans avoir commis de faute, ne peut payer la taxe de vente semble tout à fait déraisonnable et inutile.

RECOMMANDATION N° 7

La sanction pénale prévue au paragraphe 55(1) de la loi pour [illegible] situation qui s'équivaut pas à une évasion fiscale, devrait être abrogée.

8. Responsabilité des vendeurs en matière de paiement de la taxe

Comme il a été mentionné, étant donné que la Loi sur la taxe d'accise établit une taxe frappant les vendeurs, elle ne tient généralement pas compte de la question de savoir si le vendeur a ou non perçu auprès de l'acheteur la taxe qui aurait dû être payée. Cela peut imposer une responsabilité très lourde au vendeur qui, de bonne foi, accepte d'un acheteur un certificat d'exemption en bonne et due forme. Les paragraphes 70(1) et (3) de la loi stipulent:

> *«(1) Lorsqu'un acheteur de marchandises d'un marchand en gros, producteur, fabricant ou importateur a faussement exposé que les marchandises étaient destinées à un usage les soustrayant à la taxe prévue par quelque disposition de la présente loi, le marchand en gros, producteur, fabricant ou importateur,*

selon le cas, a droit de recouvrer de l'acheteur les taxes par lui acquittées au termes de la présente loi, à l'égard desdites marchandises.

(3) Lorsqu'un fabricant ou grossiste détenant une licence délivrée aux termes ou à l'égard de la Partie III ou V a acheté des marchandises d'un autre semblable fabricant muni d'une licence, ou grossiste muni d'une licence, et a faussement exposé ou certifié que les marchandises étaient achetées pour un usage ou dans des conditions qui rendent la vente à lui faite de ces marchandises libre de toute taxe imposée par la Partie III ou V, cet acheteur et le fabricant muni d'une licence ou le grossiste muni d'une licence de qui l'achat des marchandises a été fait, sont conjointement et solidairement responsables du paiement de la taxe et de toute pénalité prévue par le paragraphe 50(4).»

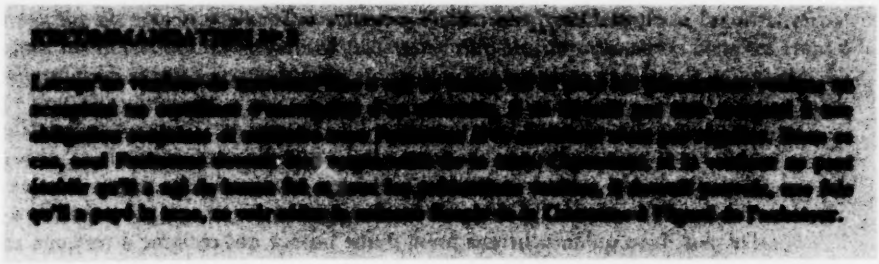
Il convient de noter que le paragraphe 70(3) ne vise pas à imposer une obligation fiscale à un acheteur sans licence qui demande à tort à être exonéré de la taxe, par exemple un agriculteur qui achète un produit qui serait exonéré s'il l'achetait pour sa ferme, mais qui en fait en réalité l'achat pour le compte d'un parent qui n'a pas droit à l'exemption. De plus, bien qu'un acheteur muni d'une licence qui réclame à tort une exemption sur un achat puisse être obligé de payer la taxe, si la Direction de l'accise choisit de le poursuivre, il peut être beaucoup plus facile à la Direction de percevoir la taxe auprès du vendeur, en particulier si celui-ci présente une demande de remboursement que la Direction peut rejeter. Une fois que le vendeur a payé la taxe, le paragraphe 70(1) vise à lui donner le droit de la récupérer auprès de l'acheteur.

Nous doutons cependant que le Parlement du Canada puisse donner à un vendeur le droit de récupérer la taxe de cette façon, puisque la question semble relever du droit de la propriété et des droits civils, lesquels relèvent de la compétence des provinces. D'après la loi provinciale, si l'acheteur a prétendu frauduleusement avoir droit à une exemption, le vendeur sera certainement en droit de récupérer la taxe auprès de lui. Cependant, si l'acheteur pense de bonne foi avoir droit à l'exemption, mais qu'il soit établi ensuite qu'il n'y avait pas droit, le vendeur risque de n'avoir aucun recours en vertu de la loi provinciale.

Les projets de modifications que nous avons vus ont élargi la responsabilité de l'acheteur à tous les acheteurs qui demandent une exemption lorsqu'ils n'y ont pas droit, qu'ils détiennent ou non une licence. Nous convenons qu'il s'agit là d'une réforme souhaitable. Cependant, cette disposition continue d'imposer une obligation conjointe et solidaire au vendeur et à l'acheteur. Bien qu'il convienne peut-être d'imposer une obligation à un vendeur qui fait preuve d'inattention en acceptant un certificat d'exemption ou qui agit de connivence avec des acheteurs qui n'ont pas droit à une exonération, beaucoup d'intervenants devant ce Comité ont prétendu qu'un vendeur qui a agi de bonne foi et a fait preuve de l'attention voulue en acceptant un certificat d'exemption, compte tenu des circonstances, ne devrait pas être responsable du paiement de la taxe et que la Direction devrait, dans ce cas, poursuivre uniquement l'acheteur. Ce point de vue nous paraît tout à fait raisonnable—encore que nous estimions que le fardeau de l'établissement de la bonne foi et de l'attention exercée doive être imposé par la loi au vendeur, puisqu'il gère son entreprise à sa manière et qu'il est en possession des preuves relatives à la transaction. Un principe du même genre devrait s'appliquer à l'égard des demandes de remboursement présentées par un vendeur sans licence.

Il peut se présenter des cas où un vendeur n'est peut-être pas en mesure de convaincre la Direction ou un tribunal d'appel qu'il a agi de manière à éviter la responsabilité du paiement de la taxe à l'égard d'un certificat d'exemption irrégulier. Dans ce cas, il

devrait être responsable de la taxe conjointement et solidairement avec l'acheteur. Cependant, si la Direction choisit de récupérer la taxe auprès du vendeur, celui-ci devrait disposer d'un recours légal pour récupérer la taxe auprès de l'acheteur, que ce dernier ait ou non présenté de faux renseignements. Etant donné que nous doutons de la validité constitutionnelle de l'actuel paragraphe 70(1), il serait préférable que la loi stipule que le paiement de la taxe par le vendeur dans un cas de ce genre a pour effet de lui transférer le droit de la Couronne de percevoir la taxe auprès de l'acheteur, ce qui lui permettrait de poursuivre ce dernier.



VIII. Une nouvelle orientation de la fiscalité indirecte au Canada

1. Introduction

Depuis près de 30 ans, le gouvernement canadien se préoccupe des imperfections inhérentes à la taxe sur les ventes des fabricants; il a sollicité l'avis de divers organismes sur la façon de corriger les lacunes les plus sérieuses. Au cours des dernières étapes de ce processus, le gouvernement s'est penché sur la possibilité de transférer la taxe au niveau des grossistes. Cependant, tout au long du processus, les assujettis canadiens ont exprimé de sérieuses inquiétudes sur les propositions de faire passer la taxe à un autre stade que celui du fabricant.

Nous considérons que, en établissant notre Comité, le gouvernement a fait un effort pour comprendre les critiques adressées à sa proposition de faire passer la taxe au niveau du gros, ainsi que pour élaborer des solutions de rechange valables à cette proposition.

Les présentations que nous avons reçues de divers groupes de contribuables et les entretiens que nous avons eus avec eux, ainsi que nos propres délibérations, nous ont menés à estimer qu'il n'y a guère lieu de faire passer la taxe fédérale de vente du niveau des fabricants au stade auquel les détaillants s'approvisionnent. Cependant, ils ont également conduits à estimer que les modifications que nous avons proposé d'apporter à la taxe sur les fabricants ne peuvent déboucher que sur une solution limitée, puisque nos propositions n'assurent pas une assiette fiscale commune dans le cas des articles importés et fabriqués au Canada dans toutes les situations, que des valeurs fictives doivent continuer d'être utilisées afin d'assurer un régime fiscal équitable aux marchandises fabriquées au pays qui sont distribuées par différents canaux et que, dans une large mesure, les problèmes posés par les marques particulières et la fabrication marginale subsisteront.

Notre avis mûrement réfléchi est que le gouvernement canadien devrait entreprendre immédiatement une étude approfondie, en collaboration avec les provinces, de la possibilité de faire passer la taxe, dès que possible, au niveau de la consommation au Canada.

Nous essayons dans la suite de ce chapitre d'élaborer un cadre dans lequel cette étude pourrait se dérouler.

2. Nécessité d'une taxe sur les ventes

Au cours de ses délibérations, notre Comité a eu l'occasion de se pencher sur le rôle que joue la taxe de vente dans les recettes publiques. Une taxe à la consommation a un rôle important et valable à jouer dans le régime fiscal fédéral; elle constitue une source stable de recettes, ainsi qu'un moyen efficace d'influer sur la consommation et l'utilisation des ressources.

Certains observateurs ont préconisé que le gouvernement fédéral abandonne le champ de la taxation des ventes au profit des provinces, vraisemblablement en contrepartie

d'un accroissement de sa part du champ de l'impôt personnel. Cette proposition néglige le fait que les provinces préfèrent peut-être leur part actuelle des impôts directs à une exploitation exclusive des taxes à la consommation. Elle ne tient pas compte non plus du fait que le gouvernement fédéral profite d'une structure fiscale qui taxe la consommation aussi bien que le revenu.

3. Critères d'évaluation d'une taxe de vente

Toute taxe de vente doit satisfaire à un certain nombre de critères si l'on veut qu'elle soit jugée équitable par les assujettis. Voici les critères que nous avons pu définir:

a) Équité

Pour une taxe de vente théoriquement pure, l'équité signifie que chaque contribuable doit verser une proportion identique de son revenu discrétionnaire sous forme de taxe de vente.

Toutes les formes de taxe de vente, qu'elles frappent les fabricants, les grossistes ou les détaillants, sont criticables sur le plan de l'équité. Elles sont par nature régressives, en ce sens que les personnes à faible revenu versent en taxe de vente une proportion plus élevée de leur revenu disponible que les contribuables à revenu supérieur. Face à ce problème de régressivité, les gouvernements ont choisi d'accorder des exemptions sur une vaste gamme d'articles.

On peut aussi critiquer les taxes de vente qui ne s'appliquent pas aux services comme aux biens. Dans une société complexe telle que celle du Canada, le consommateur peut acheter toute une série de services ainsi qu'un large éventail de biens. Il ne devrait donc pas être en mesure d'éviter ou de modifier le fardeau de la taxe en choisissant de consommer des services plutôt que des biens. Cependant, les inégalités et les complexités administratives qu'entraînerait la taxation de tous les services risqueraient de la rendre impopulaire.

Au Canada, ce problème de régressivité de même que d'autres considérations de politique fiscale ont conduit à imposer l'actuelle taxe touchant les ventes des fabricants sur une gamme relativement limitée d'articles. Si l'on voulait que la taxe continue de rapporter des recettes appréciables et soit prélevée à des taux qui demeurent acceptables pour le public, il pourrait être nécessaire d'élargir son champ d'application, même si l'on risquait, ce faisant, d'accroître sa régressivité. Le gouvernement devra s'attaquer au problème de la régressivité par les autres moyens dont il dispose en matière de recettes ou de dépenses.

Malgré ces critiques des taxes à la consommation, notre Comité conclut que la structure des recettes publiques bénéficie d'une taxe de vente de large application frappant les biens et certains services. Par exemple, le professeur Sijbren Cnossen, dans un document récent, a déclaré qu'il semblait tout à fait justifié d'élargir le plus possible l'asssiette d'une taxe à la consommation, un régime préférentiel faussant les choix du consommateur ainsi que du producteur[15]. A cet égard, la meilleure façon de répondre à l'impératif d'équité consisterait à imposer cette taxe au niveau auquel les biens et les services sont acquis par le consommateur.

---

[15] «*Sales taxation in OECD member countries*», Sijbren Cnossen, Bureau international de documentation fiscale, Bulletin d'avril 1983.

b) Neutralité

L'un des principaux soucis du gouvernement, qui l'ont poussé à proposer un déplacement de la taxe au niveau des grossistes, était le manque de neutralité d'une taxe de vente sur les fabricants. Une taxe est neutre, dans un sens, quand elle représente une proportion constante du prix de vente au consommateur de tous les articles taxables. Notre étude a révélé qu'il n'y avait pas toujours neutralité, à l'heure actuelle, entre les produits fabriqués au Canada et les articles importés. L'avantage fiscal des automobiles japonaises par rapport aux véhicules fabriqués au pays est un exemple de ce manque de neutralité. De même, il ne manque pas de preuves pour montrer que la neutralité n'est pas réalisée lorsque des produits fabriqués au Canada sont taxés à des paliers différents du circuit de production-distribution. Par exemple, nombre de fabricants canadiens doivent payer la taxe de vente sur leurs prix effectifs de vente tant aux grossistes qu'aux détaillants—même si le prix facturé aux grossistes est inférieur—parce qu'ils ne répondent pas aux conditions fixées dans le Mémorandum ET-202.

La neutralité exige aussi qu'on réduise au minimum les possibilités, pour les assujettis, de s'organiser de manière à diminuer le fardeau de la taxe. Ces possibilités de planification fiscale sont exploitées à l'heure actuelle quand certaines fonctions telles que la publicité, la garantie, l'entreposage et le service après-vente sont déplacées en aval du point d'imposition de la taxe.

Les assujettis n'ont jamais cessé de critiquer le déplacement proposé de la taxe au niveau des grossistes, parce que cette mesure n'apporterait pas une neutralité suffisante et ce, pour les raisons suivantes:

(i) les marges au détail peuvent varier sensiblement tant pour

- des produits similaires que pour
- des articles concurrents dans le choix du consommateur;

(ii) des articles concurrents peuvent être vendus soit directement au consommateur, soit par l'intermédiaire de détaillants; et

(iii) des articles peuvent être importés directement soit par des détaillants, soit par des consommateurs.

Si l'on désire obtenir une neutralité suffisante, la seule solution est d'imposer une taxe au niveau auquel les articles sont vendus au consommateur final.

c) Administration

L'administration d'une taxe de vente n'est jamais chose facile dans une société complexe. Voici quelques-unes des raisons expliquant cette complexité:

(i) le nombre de titulaires de licence;

(ii) l'identification des assujettis;

(iii) la définition de la valeur taxable;

(iv) la définition des biens et services exonérés;

(v) la distinction des biens et des services; et

(vi) les possibilités d'échapper à la taxe.

Si le seul objectif était de réduire au minimum le nombre de titulaires de licences, on choisirait évidemment une taxe sur les fabricants. Nous estimons que le passage de la taxe au niveau des grossistes obligerait à délivrer environ 20,000 licences de plus. En faisant passer la taxe au niveau du détail, sous forme d'une taxe à palier unique ou de taxe à la valeur ajoutée, on pourrait être obligé d'accorder peut-être 300,000 licences de plus, généralement à des assujettis déjà munis d'une licence provinciale. Par conséquent, plus la taxe se rapproche du consommateur, plus son administration est lourde, du moins sous l'angle du nombre des titulaires de licences. Cet alourdissement du fardeau administratif doit être mis en regard des améliorations obtenues sur le plan de la neutralité.

La proposition de taxe au niveau des grossistes a suscité de vigoureuses critiques au sujet des difficultés que poserait la détermination des personnes devant obtenir une licence. La nécessité d'établir des règles spéciales dans le cas des grossistes-détaillants et le régime des entrepreneurs sont deux exemples de ces difficultés.

La nécessité de conserver des valeurs fictives pour les cessions comportant un lien de dépendance et les ventes aux consommateurs est un autre défaut d'une taxe au niveau des grossistes. Dans le système proposé de taxe de gros, le nombre des valeurs fictives serait susceptible d'augmenter, mais leur champ d'application pourrait être plus étroit qu'avec l'actuelle taxe sur les fabricants.

Une taxe au niveau du consommateur ne devrait pas être plus complexe que le système actuel ou qu'une taxe au niveau des grossistes en ce qui concerne l'identification des assujettis, la définition du prix de vente et les exemptions. En fait, l'élargissement de l'assiette de la taxe à un plus grand nombre de biens et de services atténuerait cette complexité, tout en réglant certains des problèmes posés par la distinction des biens et des services et l'éducation des percepteurs de la taxe.

Si la taxe passait au niveau auquel les consommateurs achètent des biens et des services, le nombre des vendeurs responsables du paiement de la taxe augmenterait considérablement. On prétend souvent que, certains de ces vendeurs ne s'embarrassant pas de la taxe, on pourrait observer une plus grande «déperdition fiscale». Les articles importés directement par le consommateur pourraient aussi échapper à la taxe. Notre seule réponse à ces arguments est que neuf des dix provinces imposent une taxe à ce niveau et semblent avoir trouvé ce palier d'application acceptable.

4. Quelques problèmes pratiques posés par une taxe de vente

a) Articles de marque particulière

Tout au long du processus de réforme de la taxe, certains ont exprimé la crainte que les produits de marque particulière soient avantagés fiscalement par rapport aux marques nationales de fabricants canadiens. Bien que l'existence de ce prétendu avantage fiscal ait fait l'objet de débats animés, le déplacement de la taxe au stade où les détaillants s'approvisionnent n'apporterait qu'une amélioration partielle. La proposition de taxe au niveau des grossistes éliminerait l'avantage fiscal des marques particulières des grossistes, mais non des détaillants.

Une taxe imposée au niveau du consommateur est la seule solution réaliste au problème des marques particulières.

b) Frais de transport

La proposition du gouvernement d'exclure de l'assiette de la taxe tous les frais de transport intérieur au Canada a été bien accueillie par les assujettis. Cependant, nos études ont révélé que l'exclusion du transport intérieur, combinée à la taxation du transport jusqu'à la frontière canadienne, serait difficile, sinon impossible du point de vue administratif et entraînerait de nombreuses anomalies, en particulier dans le cas du transport aérien et maritime.

Par conséquent, notre Comité recommande que, si l'on maintient la taxe au niveau du fabricant, le transport à partir des installations de celui-ci continue de pouvoir être déduit ou exclu, comme dans le système actuel. Nous sommes également d'avis que les difficultés administratives entraînées par l'inclusion du transport jusqu'à la frontière dans l'assiette de la taxe, pour les produits importés, dépassent les avantages apportés par cette mesure.

Si la taxe passait au niveau du consommateur, le Comité est d'avis que tous les frais de transport devraient être inclus dans le prix d'achat des biens et des services taxables. Si le gouvernement désirait fournir des allégements aux résidents des régions éloignées, le meilleur moyen à cette fin serait un crédit d'impôt, dans la déclaration de revenu du consommateur.

c) Entrepreneurs

Le Comité convient que, quelle que soit la réforme tentée, on doit tenir compte du cas de l'industrie du bâtiment de manière à:

(i) assurer que les éléments de construction préfabriquée soient taxés à un niveau équivalent à celui des éléments identiques construits sur place; et

(ii) réduire au minimum les difficultés de remboursement de la taxe pour les entrepreneurs participant à des projets exemptés.

5. Possibilités d'orientation nouvelle

Nos délibérations nous ont menés à conclure que ni une taxe améliorée au niveau des fabricants, ni la taxe proposée au niveau des grossistes, ne sont de bonnes solutions à long terme pour la taxation des ventes au Canada. Cela nous a conduits à envisager d'autres possibilités. Les options viables qui s'offrent au gouvernement du Canada semblent se limiter à une taxe fédérale-provinciale sur les ventes au détail, à une taxe fédérale sur les ventes au détail et à une taxe fédérale à la valeur ajoutée.

a) Taxe fédérale-provinciale sur les ventes au détail

Une taxe de ce genre serait administrée conjointement au niveau du détail par le gouvernement fédéral et les diverses provinces. Pour être la plus efficace possible, cette taxe devrait avoir la même assiette dans tout le Canada. Son produit serait partagé entre chaque province et le gouvernement fédéral d'après leurs taux respectifs de taxation. Une solution de rechange moins attrayante consisterait à avoir des assiettes différentes pour les taxes fédérale et provinciales. Cela signifierait que certains biens ou services subiraient les deux taxes, d'autres aucune et d'autres encore la taxe fédérale ou la taxe provinciale seulement.

Bien que l'imposition d'une telle taxe soit certainement possible, notre Comité est d'avis qu'elle serait difficile à réaliser rapidement. Par exemple, l'Alberta ne taxe pas les ventes au détail actuellement. De plus, l'assiette et le taux de la taxe varient considérablement d'une province à l'autre. Si le gouvernement fédéral voulait s'entendre avec les provinces sur une assiette et un taux communs, les délibérations seraient probablement assez longues.

Cela ne veut pas dire que cette option soit exclue à priori. En fait, il pourrait être utile de sonder la possibilité d'imposer une taxe de ce genre dans le cadre des relations fiscales fédérales-provinciales. Cependant, les taux auxquels la taxe devrait être imposée, ainsi que la souplesse fiscale moins grande dont disposeraient alors les deux parties, nous incitent à croire que le processus ne pourrait peut-être pas connaître une issue satisfaisante dans les délais raisonnables.

b) Taxe fédérale unilatérale sur les ventes au détail

Le gouvernement fédéral pourrait prélever sa propre taxe de vente au détail, comme le font neuf des dix provinces. Il devrait pour cela avoir une administration distincte pour traiter avec les vendeurs, lesquels devraient obtenir une licence pour percevoir la taxe. Ces vendeurs devraient calculer la taxe fédérale de vente à un taux différent de celui établi par les diverses autorités provinciales — et ce, sur des biens et services qui pourraient être taxés différemment par le gouvernement fédéral et les provinces.

Il pourrait cependant être possible d'atténuer certains de ces problèmes en imposant une taxe indirecte aux détaillants sur une vaste gamme de biens et certains services.

c) Taxe fédérale à la valeur ajoutée (TVA)

Le gouvernement fédéral pourrait essayer d'appliquer aux prix à la consommation une taxe qui serait perçue par un mécanisme de valeur ajoutée. Cette taxe pourrait être un prélèvement indirect frappant tout un éventail de biens ainsi que certains services; elle serait perçue auprès de ceux qui fournissent ces biens et services taxables à tous les paliers du circuit de production-distribution.

Un système de ce genre est employé par presque tous les pays membres de la Communauté économique européenne (CEE) et d'autres pays tels que la Norvège et la Suède. Ces pays sont passés d'une autre forme de taxe à la consommation à la TVA à une date relativement récente et avec un minimum de perturbations.

Le Royaume-Uni a instauré une TVA en avril 1973. Son importance dans les recettes fiscales a augmenté, la politique du gouvernement actuel étant de transférer le fardeau fiscal des impôts directs aux impôts indirects. Au Royaume-Uni, la TVA doit être facturée par presque toutes les entreprises sur leurs ventes, mais le coût de la taxe retombe sur le consommateur. Un entrepreneur qui paie la TVA sur ses dépenses peut normalement la récupérer. La taxe s'applique aux ventes faites au Royaume-Uni. Son taux normal est de 15 %.

Une transaction entre particuliers (par exemple la vente d'une voiture d'occasion) échappe à la taxe, mais toute vente faite dans le cadre d'une entreprise y serait assujettie. Pour que la taxe soit supportée par le consommateur final, elle est facturée et prélevée à chaque palier du circuit de production et de distribution. Ainsi, la TVA touche l'homme d'affaires de deux façons. D'abord, il doit facturer la TVA

sur ses ventes taxables de biens et de services; c'est sa «taxe à la vente». Ensuite, il achète certains biens et services pour son entreprise, sur lesquels il peut payer la TVA (par exemple sur les matières premières et les composantes, les immobilisations et certains services). On parle alors de «taxe à l'achat».

Le négociant enregistré doit rendre compte aux autorités fiscales de la taxe à la vente qu'il facture à ses clients, mais il peut récupérer sa taxe à l'achat soit en la déduisant de la taxe à la vente à verser au fisc, soit en se la faisant rembourser par ce dernier. Ainsi, toutes les taxes à la vente sont récupérées par les entreprises et supportées en fin de compte par le consommateur.

La TVA peut être régressive. Pour y remédier, on exonère certaines fournitures essentielles. On y parvient en établissant un taux nul pour le produit considéré ou en l'exonérant complètement de la TVA. Les deux méthodes ont pour résultat de ramener la TVA à zéro, mais elles sont de nature différente. L'établissement d'un taux nul signifie que le produit considéré est taxable, mais à un taux de 0 %. Toute TVA payée à l'achat peut donc être récupérée, mais uniquement par remboursement direct, puisqu'il n'y a par définition aucune taxe à la vente dont on puisse la déduire.

L'exonération signifie que le produit considéré n'est pas taxable, de sorte qu'une personne qui fait uniquement des ventes exonérées ne peut s'inscrire ni récupérer la TVA payée éventuellement à l'achat.

L'entrepreneur peut répercuter la totalité ou une partie de ses frais de TVA sur le consommateur si le marché le permet. Par conséquent, la taxe est finalement supportée par le consommateur.

L'imposition d'une taxe de ce genre obligerait à délivrer une licence à de nombreux assujettis, mais elle présenterait les avantages:

(i) de la neutralité;

(ii) d'un allégement fiscal au titre des ressources utilisées par les producteurs;

(iii) d'une réduction de la teneur en taxe des exportations; et

(iv) d'une amélioration des recettes publiques.

Si le Canada voulait imposer une TVA, il obtiendrait une neutralité élevée, puisque la taxe serait calculée, en fin de compte, en fonction du prix de vente au consommateur. On obtiendrait donc un rapport constant entre la taxe et le prix de vente final pour tous les biens et services taxables. De même, les hommes d'affaires ne seraient guère incités à s'organiser de manière à transférer le fardeau de la taxe puisqu'elle frapperait le consommateur.

Il s'agirait d'une TVA assise sur la consommation, chaque entreprise devant facturer la taxe sur toutes ses ventes taxables et pouvant déduire toute taxe payée sur les éléments utilisés dans sa production, peu importe leur nature (par exemple, matières premières, composantes, immobilisations ou services taxables). Cela assurerait aux producteurs, à l'égard des ressources qu'ils utilisent, un allégement bien supérieur à celui offert par le système actuel de taxe au niveau des fabricants, par la taxe proposée au niveau des grossistes ou par les taxes sur les ventes au détail en vigueur au Canada. Un système de TVA permettrait aussi d'offrir des allégements

à l'exportation, en ce qui concerne tant la taxe à la vente que la taxe à l'achat. Cela réduirait la teneur en taxe des produits exportés davantage que ne le permet normalement un système de taxation des fabricants, des grossistes ou des détaillants.

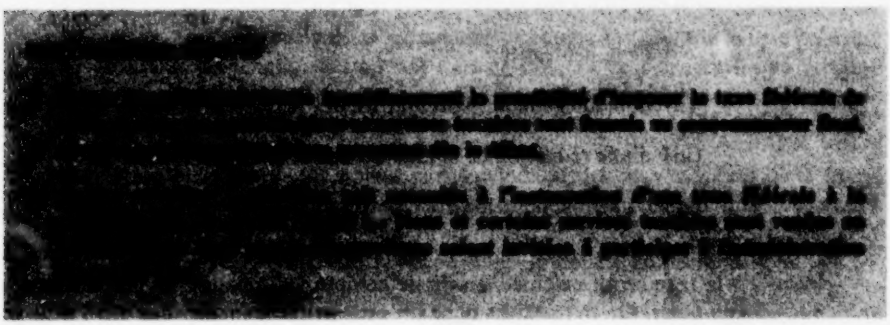
Un système de valeur ajoutée imposerait une taxe, avec une déduction compensatoire de la taxe à l'achat, sur les ventes faites à chaque palier du circuit de production et de distribution. Ce système apporterait donc à l'État des recettes beaucoup plus régulières qu'une taxe imposée à un palier unique.

Un système de TVA présenterait aussi moins de risques d'évasion fiscale. Étant donné que la taxe serait perçue par étapes, même si l'assujetti ne remettait pas la taxe facturée à un client, il n'obtiendra aucune déduction de sa taxe à l'achat.

Avant d'imposer une taxe de ce genre, le gouvernement doit évidemment considérer si ses avantages appréciables sur le plan de l'équité et de la neutralité compensent sa complexité plus grande au niveau administratif.

Les provinces n'ont actuellement pas le pouvoir constitutionnel de prélever des taxes indirectes sur les ventes; une solution à long terme pourrait consister en une modification constitutionnelle qui leur permettrait de le faire, avant que ne soit instaurée une TVA fédérale-provinciale administrée conjointement. Un mécanisme de ce genre serait peut-être très intéressant pour les provinces, puisqu'il diminuerait les «fuites» sur les ventes au détail entre provinces et les importations directes des consommateurs, réduirait les frais d'administration et stimulerait les exportations en diminuant leur teneur en taxe.

Si l'imposition d'une TVA à paliers multiples entraînait une certaine distorsion dans la répartition des recettes fiscales entre les provinces, on pourrait y remédier par le biais du système fédéral-provincial de péréquation fiscale.



Appendice:

Rapport minoritaire de Normand Guérin, membre du comité

Résumé

Je partage l'opinion de la majorité du comité à l'effet de ne pas recommander la mise en application immédiate du projet visant à faire passer le niveau d'imposition de la taxe fédérale vers celui du gros, mais de recommander plutôt que des améliorations soient faites à la taxe au niveau du fabricant pour corriger les principales lacunes qu'on lui reproche.

Avec regret toutefois, je suis incapable de partager l'opinion de la majorité de mes collègues du comité concernant la façon d'améliorer la structure de la taxe au niveau du fabricant. Je ne crois pas que la recommandation faite par la majorité du comité corrigera effectivement le traitement défavorable des produits fabriqués au Canada par rapport aux marchandises importées et je ne partage pas son opinion à l'effet que l'écart fiscal en faveur des produits de marques particulières ne puisse pas être corrigé, ou ne nécessite pas de l'être, à l'intérieur de la structure actuelle.

À mon avis, ces deux lacunes peuvent être corrigées d'une façon adéquate par une solution différente. En bref, la solution que je recommanderai dans les pages qui suivent sera de faire en sorte que soient considérées comme fabricants toutes les personnes qui ont un droit leur donnant l'exclusivité des marques des produits qu'elles vendent, ce qui les obligerait à payer la taxe sur le prix de vente de ces produits.

Je suis en désaccord également avec les recommandations du rapport concernant les valeurs fictives, la fabrication marginale et les mauvaises créances. Dans chaque cas, je fais une recommandation différente.

Finalement, je ne partage pas l'opinion de la majorité qui recommande le rejet de tout système de taxe au niveau du gros comme solution à long terme et qui préconise plutôt une taxe au niveau du détail. Pour ma part, je recommanderai, si éventuellement il s'avère impossible de faire les corrections voulues à l'intérieur de la structure actuelle, l'adoption d'une taxe au niveau du gros, après lui avoir apporté les améliorations qui s'imposent.

Mon rapport est présenté dans l'ordre suivant:

I Recommandation pour une forme améliorée de taxe au niveau du fabricant

II Les défauts du plan proposé par la majorité pour corriger l'avantage fiscal dont jouissent les marchandises importées

III Une meilleure solution aux problèmes des marchandises importées et des marchandises de marques exclusives

IV Les valeurs fictives

V La fabrication marginale

VI Les mauvaises créances

VII La taxe au niveau du détail

VIII La taxe au niveau du gros comme solution à long terme

I Recommandation pour une forme améliorée de taxe au niveau du fabricant

Après avoir pesé le pour et le contre du projet visant à changer le niveau d'imposition de la taxe de vente fédérale vers celui du gros, je suis d'accord avec la majorité du comité pour ne pas recommander la mise en application immédiate du projet.

À mon avis, un tel changement n'est pas justifié car je crois que les lacunes les plus sérieuses du régime de la taxe actuelle peuvent être corrigées par des amendements appropriés à la loi. De plus, avant de faire un tel changement, il faudrait, à mon avis, que des études plus approfondies que celles qui ont été faites jusqu'à présent soient entreprises pour en déterminer les conséquences pour les nombreuses entreprises qui existent au pays et corriger le projet de ses défauts.

Je crois toutefois qu'un régime de taxe au stade du gros peut être suffisamment amélioré pour devenir éventuellement une forme efficace de taxation pour le Canada. Ceci sera discuté dans la dernière partie de mon rapport.

Les deux principales lacunes du régime actuel que le comité a été chargé de solutionner sont: premièrement, la disparité du fardeau fiscal existant entre les produits canadiens et les produits importés et, deuxièmement, la disparité du fardeau fiscal entre les produits canadiens vendus à différents niveaux d'imposition.

De ces deux lacunes, la première est évidemment la plus sérieuse puisqu'elle affaiblit la position concurrentielle des fabricants canadiens. La situation du chômage étant ce qu'elle est au Canada actuellement, il est urgent d'y apporter un correctif.

La principale recommandation faite par la majorité du comité vise à solutionner le problème des importations mais, à mon avis, cette recommandation, tel que je l'expliquerai, n'apportera pas une réponse satisfaisante au problème alors qu'une autre solution le ferait.

Pour ce qui est de la disparité du fardeau entre les produits canadiens vendus à différents stades de commercialisation, il faut faire une distinction selon qu'il s'agit de produits qui sont en concurrence ou non.

La disparité qui existe entre les produits qui ne sont pas en concurrence, telle que celle que l'on retrouve en comparant le fardeau fiscal des automobiles et celui des accessoires électriques, produits mis en marché de façon différente, ne peut être effectivement corrigée qu'en déplaçant le niveau d'imposition à celui du détail, comme le souligne le rapport du comité. Heureusement toutefois, ceci n'est pas le genre de disparité qui est le plus nuisible. Avec un taux de taxe modéré comme celui qui existe actuellement, il est très peu probable que cet écart puisse vraiment influencer la décision du consommateur dans son choix de produits.

La disparité est plus grave lorsqu'elle survient entre des produits analogues car alors elle peut favoriser un fabricant aux dépens d'un autre. Ce genre de disparité a été corrigé en bonne partie par Revenu Canada qui permet aux fabricants, dans certaines circonstances, de calculer la taxe à partir du prix de vente aux grossistes lorsque des ventes

sont faites à des détaillants ou à des consommateurs. Pareillement, lorsque des ventes sont faites à des détaillants et à des usagers, la taxe peut être calculée sur les ventes aux usagers à partir du prix de vente aux détaillants. Plusieurs situations subsistent toutefois où le manque d'uniformité du fardeau fiscal cause un tort sérieux à certains fabricants.

La situation la plus flagrante est celle du distributeur national qui fait lui-même la mise en marché d'un produit. Les coûts de publicité, de distribution, de garantie, etc. encourus par cette personne ne sont pas compris dans la valeur taxable alors que les frais analogues engagés par un fabricant qui fait lui-même sa mise en marché le sont.

Bien souvent, le distributeur est une personne qui est perçue par le public comme un fabricant mais qui a confié à d'autres ses activités de fabrication, ou qui achète chez d'autres fabricants des marchandises semblables à celles qu'il produit lui-même, ou encore qui échange des biens avec d'autres fabricants. Presque toujours, il s'agit de produits dont la marque est exclusive au distributeur car autrement, il ne serait pas rentable pour lui d'engager d'importants frais de mise en marché.

La majorité du comité est venue à la conclusion qu'une seule solution existe au problème des marques exclusives et c'est l'imposition de la taxe au niveau du détail. Je ne suis pas d'accord avec cette conclusion. Comme je l'expliquerai, je crois qu'une solution existe pour mettre fin immédiatement au préjudice que subissent certains fabricants. Cette solution ferait aussi échec aux stratagèmes qui permettent d'éviter la taxe et mettrait ainsi un terme à l'érosion de la base d'imposition.

Avant d'élaborer sur cette autre solution, j'expliquerai ce qui, à mon sens, constitue les principaux défauts du plan recommandé par la majorité du comité. Plusieurs des points que je soulèverai sont mentionnés dans le rapport du comité mais, à mon avis, on ne leur a pas apporté une réponse satisfaisante.

II Défauts du plan proposé par la majorité pour corriger l'avantage fiscal dont jouissent les marchandises importées

La majorité du comité recommande que les lacunes du régime actuel, en ce qui a trait aux produits importés, soient corrigées en faisant en sorte que les importateurs soient réputés fabricants s'ils sont situés à un palier de commercialisation précédant celui auquel sont vendues des marchandises canadiennes semblables. Ainsi, ces importateurs devraient payer la taxe sur le prix de vente de leurs produits. Pour ce faire, le comité recommande une procédure en deux étapes. Premièrement, une plainte devra être faite à Revenu Canada par un fabricant canadien de marchandises analogues, ou bien Revenu Canada devra lui-même démarrer le processus d'enquête. Après la publication d'un avis aux parties intéressées, Revenu Canada entendra les parties de façon officieuse. Ensuite, une recommandation sera faite par le ministre du Revenu au gouverneur en conseil qui décidera si les importateurs de la catégorie de biens en question, qui sont situés à un stade de commercialisation déterminé, seront réputés fabricants. La deuxième étape sera une audience devant la Commission du tarif si une des parties intéressées s'objecte à la recommandation du ministre. La Commission du tarif fera alors sa recommandation au gouverneur en conseil qui pourra encore une fois l'accepter ou la rejeter.

À mon avis, cette recommandation ne corrigera pas adéquatement l'écart fiscal en faveur des produits importés parce qu'elle comporte les défauts suivants:

1. Lourdeur du processus

Les fabricants canadiens qui subissent une discrimination par rapport aux importations seront souvent en conflit d'intérêt pour porter plainte.

Cela se produira lorsque les fabricants importent eux-mêmes des marchandises semblables à celles qu'ils fabriquent, ou lorsque l'importateur est un de leurs principaux clients. Il est vrai que le plan prévoit la possibilité que le fisc puisse mettre en marche le processus d'enquête, mais il lui sera difficile de découvrir l'existence des situations discriminatoires et d'obtenir les preuves nécessaires s'il n'a pas la participation de plein gré des fabricants.

Le processus exigera de longs délais pour accumuler les preuves de discrimination et en arriver à une décision finale. Entre temps, le tort fait aux fabricants canadiens persistera.

Les frais que devront encourir les fabricants pour savoir s'il y a lieu de porter plainte, faire la preuve de l'existence de la discrimination et refaire cette preuve périodiquement, seront prohibitifs pour les petits fabricants ou pour quiconque produit un certain genre de marchandises en quantité limitée.

Les coûts que devra assumer le gouvernement pour faire les enquêtes suite aux plaintes, y compris les nombreuses plaintes sans fondement qui pourraient être faites, pour accorder des audiences aux parties intéressées et finalement pour mettre la décision en force seront hors de proportion avec les bénéfices qui en découleront.

Les enquêtes de marché qui devront être faites pour de nombreux produits seront très ennuyeuses pour les grands grossistes et les grands détaillants chez qui ces enquêtes seront concentrées.

Les fabricants seront toujours dans l'incertitude jusqu'au moment de la décision finale puisque celle-ci relèvera en fin de compte du niveau politique.

2. Multiplicité de produits

Comme il y a une myriade de produits sur le marché, auxquels s'ajoutent quotidiennement de nombreux nouveaux produits, et comme il existe plusieurs variantes de produits semblables dues à des facteurs comme leur durabilité, leur conception, leur capacité, etc., une enquête pour chaque produit deviendra une tâche insurmontable. Il ne sera pas possible non plus de limiter les enquêtes à des catégories générales de produits car cela se traduirait par un fardeau fiscal exagéré dans certains cas et insuffisant dans d'autres.

3. Maintien de la disparité en faveur de plusieurs marchandises importées

Le plan ne corrigera pas l'écart fiscal en faveur des importations de catégories de marchandises non produites au Canada. Le prix de vente de ces marchandises est souvent très supérieur à leur valeur à l'acquitté en raison de programmes élaborés de commercialisation. Des exemples où le prix de vente était quatre fois la valeur à l'acquitté ont même été portés à l'attention de notre comité. Comme ces importateurs sollicitent les mêmes dollars des consommateurs que les fabricants canadiens, les produits qu'ils importent continueront de bénéficier d'un traitement de faveur en demeurant taxables sur la valeur à l'acquitté.

Le plan n'éliminera pas l'écart fiscal en faveur des marchandises importées là où l'importateur est au même palier que les acheteurs de marchandises canadiennes mais assume des activités de commercialisation comparables à celles des fabricants canadiens. Ce problème sera particulièrement aigu dans le cas de certaines catégories de marchandises, telles que les produits connexes au domaine de l'alimentation, où les fabricants canadiens vendent à des entreprises qui revendent à des grossistes avec une marge de profit restreinte. Les importateurs de ces catégories de marchandises pourront agir comme distributeurs nationaux et vendre à des grossistes et à des détaillants tout en continuant de payer la taxe sur la valeur à l'acquitté.

4. Effets préjudiciables aux activités de fabrication au Canada

Le plan proposé n'encouragera pas les importateurs à implanter des usines au Canada et les incitera même à fermer celles qui existent déjà car, de cette façon, ils pourront continuer à payer la taxe sur la valeur à l'acquitté. Un tel résultat, pour une mesure qui vise à protéger l'industrie canadienne, est pour le moins paradoxal.

5. Injustice envers certains importateurs

En vertu du plan proposé, tous les importateurs situés à un stade de commercialisation précédant celui des acheteurs de produits canadiens semblables seront imposés sur leur prix de vente même s'ils ne bénéficient pas d'un meilleur prix que les importateurs situés au stade suivant. Dans le cas où les grossistes importateurs seront réputés fabricants, les petites entreprises qui payent probablement un prix plus élevé pour leurs biens que les grands détaillants seront ainsi taxables sur leur prix de vente alors que les grands détaillants continueront de payer la taxe sur la valeur à l'acquitté.

Cette situation créera en outre une injustice aux contribuables ayant des structures corporatives différentes de celles de leurs concurrents. Par exemple, les compagnies qui vendent à des consommateurs par l'entremise de magasins affiliés seront désavantagées par rapport aux détaillants qui exploitent une chaîne de magasins corporatifs. Les premiers seront taxables sur leur prix de vente lorsque la prescription sera au niveau du gros alors que les derniers seront taxables sur leur prix coûtant même si les deux payent le même prix.

6. Possibilité d'éviter la taxe

Il sera possible pour les importateurs d'éviter l'imposition en devenant des mandataires de leurs clients. Ainsi, l'importation serait faite au nom du client lequel serait à l'abri de l'imposition puisqu'il est à un palier suivant.

Il sera aussi possible à un importateur de faire perdre à la loi une bonne partie de l'effet désiré en insérant entre lui et l'exportateur un intermédiaire qui ferait un faible profit. (Je ne crois pas que la majorité du comité ait raison de penser que les probabilités de retrouver cette situation soient faibles).

Les importateurs qui vendent à des clients situés à différents stades de commercialisation pourront minimiser l'impact de la loi en formant des entités corporatives distinctes pour importer et revendre aux clients situés à des paliers plus éloignés dans la chaîne de distribution des produits. Par exemple, un importateur qui vend à des grossistes et à des détaillants et qui est réputé fabricant à cause de ses ventes

aux grossistes pourra former une compagnie distincte pour importer et vendre aux détaillants, et cette compagnie continuera de payer la taxe sur la valeur à l'acquitté.

7. Bouleversement des pratiques de commerce

Avec le plan proposé, les fabricants auront avantage à contourner le stade du gros afin que les grossistes-importateurs deviennent fabricants réputés. Par contre, lorsque les fabricants canadiens vendent à des grossistes, les importateurs auront eux aussi avantage à contourner le niveau du gros car en vendant directement aux détaillants, ils éviteront l'imposition additionnelle. Le même phénomène se reproduira à tous les stades qui précèdent celui du gros. Les grossistes et les intermédiaires situés à des paliers précédents verront donc leur existence mise en danger de ces deux façons.

8. Complexité de la méthode de majoration

Pour résoudre le problème d'identification des stocks qui surgira lorsque des entreprises vendent des produits pour lesquels elles sont réputées fabricants et d'autres produits pour lesquels elles ne le sont pas, le plan proposé prévoit que tous les fabricants réputés aient la faculté de choisir de payer la taxe à l'importation sur la valeur à l'acquitté, majorée d'un certain pourcentage établi lors de l'enquête. À mon avis, cette recommandation ne tient pas suffisamment compte de la difficulté de déterminer un taux de majoration approprié. De plus, cela occasionnerait un travail additionnel aux importateurs qui auront à choisir entre les deux méthodes.

9. L'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT)

Même si une personne qui fait autorité en la matière a émis l'avis que le plan proposé par la majorité ne contrevient pas aux engagements du Canada en vertu de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce, il me semble désirable de vérifier que tous les aspects de la question ont bient été considérés. Deux points en particulier m'apparaissent problématiques. Le premier est le fait qu'on amenderait la loi spécifiquement pour imposer une taxe additionnelle aux importateurs situés à un palier précédant celui des acheteurs de produits canadiens, sans ajouter une disposition correspondante pour augmenter la taxe sur les marchandises canadiennes dans les situations inverses. Le deuxième est le fait que l'on permettra aux fabricants canadiens, tel que je le mentionne plus loin, de payer la taxe sur le prix de vente le plus bas sans accorder un traitement semblable à toutes les marchandises importées.

III Une meilleure solution aux problèmes des marchandises importées et des marchandises de marques exclusives

La disparité du fardeau fiscal à l'égard des marchandises importées provient, tel que mentionné précédemment, du fait que les importateurs peuvent entreprendre des activités de commercialisation normalement faites par les fabricants canadiens, telles que la publicité, la promotion, l'entreposage, la garantie, le service aux clients, etc. Ces importateurs peuvent exclure ces coûts de la valeur taxable alors que les fabricants canadiens doivent les inclure dans leur prix de vente taxable. Ce problème tire à conséquence toutefois uniquement lorsque les dépenses de mise en marché sont élevées et, à mon avis, cela se produit uniquement si l'importateur a l'exclusivité des marques de produits qu'il vend, sans quoi des frais de commercialisation élevés ne seraient pas justifiés.

Il est donc possible de résoudre le problème des importations en faisant une modification à la loi pour obliger les personnes qui ont l'exclusivité des marques de produits qu'elles vendent à payer la taxe sur leur prix de vente. Ces personnes seraient alors réputées fabricants. Ainsi, on éviterait les défauts du plan recommandé par la majorité du comité selon lequel une enquête doit être faite sur chaque produit. Du même coup, on corrigerait la disparité du fardeau fiscal entre les produits canadiens vendus à différents stades de commercialisation laquelle, comme je l'explique précédemment, survient elle aussi surtout lorsque le vendeur vend des produits portant ses marques exclusives.

Comme le rapport du comité l'indique, la majorité des membres a rejeté cette solution mais, à mon avis, les objections qu'ils ont soulevées peuvent être surmontées.

Recommandation

Afin de corriger la disparité du fardeau fiscal entre les marchandises canadiennes et importées, et la disparité entre les marchandises canadiennes vendues à différents stades de commercialisation, je recommande que la loi soit amendée de façon à désigner «réputés fabricant» toute personne qui a un droit lui donnant exclusivité sur les marques de commerce des produits qu'elle vend.

L'idée de cette recommandation n'est pas nouvelle. Elle fut suggérée déjà en 1956 par le Comité Carter, et elle fut reprise par la Commission royale d'enquête sur la fiscalité en 1966. Même si cette dernière recommandait un changement de niveau d'imposition, elle y voyait là une façon d'améliorer la taxe à la fabrication. La Commission suggérait toutefois de limiter l'application d'une telle mesure aux grossistes seulement.

Comme c'est le cas pour toute modification faite à la loi, une telle recommandation soulève certains problèmes qu'il faut résoudre.

1. Les exclusivités partielles ou sans droit

Il est à prévoir qu'il existera des situations où des personnes qui n'ont pas une exclusivité assurée par contrat, ou par un autre droit, seront en fait les seules personnes, ou presque, à vendre les produits d'une marque donnée et assumeront les mêmes fonctions de commercialisation que si elles avaient un droit d'exclusivité. Pour résoudre ce problème, la loi pourrait contenir une disposition visant à inclure dans cette catégorie de personnes qui sont réputées fabricants celles qui, sans avoir un droit d'exclusivité, sont en fait les seules personnes, ou presque les seules personnes, à vendre les produits d'une marque donnée. Pour éviter d'imposer les personnes qui n'ont pas d'activités importantes de commercialisation mais qui peuvent, peut-être sans le savoir, être les seules personnes au Canada à revendre les produits d'une marque donnée, cette disposition de la loi pourrait être rédigée de façon à limiter son application aux personnes qui entreprennent des activités de commercialisation de produits à travers le pays ou une grande région.

2. Les marques exclusives vendues avec la même marge de profit que les marques de fabricants

La principale objection qui a toujours été faite contre l'adoption d'un amendement à la loi visant les produits vendus sous marque privée vient des détaillants qui font valoir la similitude de la marge de profit réalisée sur les produits de marques exclusives et de marques de fabricants. Ceci est une objection valable et, pour y répon-

dre, la loi pourrait permettre à cette catégorie de fabricants d'exclure de leur prix de vente un pourcentage égal au pourcentage de profit réalisé à la vente, en quantité appréciable, de produits analogues pour lesquels ils n'ont pas l'exclusivité de la marque de commerce. Par exemple, si un produit de marque exclusive vendu $ 100 coûte $ 65, alors qu'un produit semblable de la marque du fabricant vendu aussi $ 100 coûte $ 70, la personne réputée fabricant n'aurait qu'à payer la taxe sur $ 5 seulement.

Une telle disposition, accompagnée du règlement qui accorde le droit de payer la taxe sur un prix déterminé aux grossistes, devrait apporter une solution satisfaisante à cette objection qui a toujours été la pierre d'achoppement de cette proposition.

Il est vrai que cette mesure exigerait des personnes visées une analyse complète de leurs activités pour déterminer leur marge de profit sur les différentes catégories de produits. Toutefois, comme les entreprises qui ont des marques exclusives sont généralement des entreprises d'envergure dont les systèmes comptables sont élaborés, ces données devraient être facilement disponibles sans frais administratifs substantiels.

3. Les stocks non taxés et les stocks acquittés

Afin de résoudre le problème d'identification des stocks qui surgirait lorsqu'une personne est réputée fabricant pour une partie seulement des marchandises qu'elle vend, une disposition pourrait être insérée dans la loi pour permettre à de telles personnes d'acquérir toute marchandise acquittée et de payer la taxe à la fin du mois ou à la fin de l'année, sur le profit réalisé à la vente des marchandises de marques exclusives.

4. L'exclusivité régionale

Comme l'indique le rapport du comité, il est possible que des personnes puissent tenter de contourner les dispositions concernant l'exclusivité des marques en fractionnant par régions leur réseau de distribution. Ceci n'est peut-être pas un problème aussi sérieux qu'on le pense au premier abord, parce qu'il est douteux que des personnes qui ont l'exclusivité d'une marque simplement pour une région entreprennent des activités de commercialisation élaborées causant une disparité fiscale. De toute façon, si on venait à établir que la loi est effectivement contournée par cette méthode, un amendement approprié pourrait être fait pour viser spécifiquement ce problème.

Avantages de cette solution

En comparant la solution proposée par la majorité du comité et celle que je recommande qui est fondée sur l'exclusivité des marques, on s'apercevra que la dernière possède les avantages suivants:

a) Elle résout le problème des importations là où la disparité est à son maximum, c'est-à-dire lorsque la marchandise fait l'objet de publicité et de mise en marché très poussées.

b) Elle fournit une règle prédéterminée au lieu d'exiger une enquête pour chaque produit. Ainsi, on minimise les délais et les incertitudes.

c) Elle évite des frais administratifs substantiels aux contribuables et au gouvernement.

d) Elle élimine la disparité du fardeau fiscal pour toutes les marchandises importées et non pas seulement celles qui sont semblables aux marchandises produites au Canada.

e) Elle résout d'une façon efficace l'écart fiscal en faveur des produits de marques exclusives là où une disparité existe.

f) Elle met un frein à l'érosion de la base d'imposition.

g) Elle permet d'abroger les dispositions de la loi concernant les personnes qui recoupent les stocks en vrac ou font d'autres activités dites de «fabrication marginale». (Ceci est expliqué dans une autre partie du rapport).

h) Elle permet d'uniformiser le régime d'imposition de tous les produits, y compris les cosmétiques. Ceci éliminerait les complications administratives de la loi actuelle qui force les grossistes à suivre des règles tout à fait différentes pour leurs ventes de produits cosmétiques et leurs ventes d'autres produits.

i) Elle ne contrevient nullement aux engagements du Canada en vertu de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce.

j) Elle ne crée pas d'injustice entre les concurrents qui ont des structures corporatives différentes.

k) Elle ne cause pas d'interférence dans les pratiques commerciales.

l) Elle n'agit pas comme contre-stimulant à la fabrication au Canada.

IV Les valeurs fictives

Je n'appuie pas la recommandation de la majorité du comité en ce qui a trait à la modification à apporter aux règles qui permettent présentement aux fabricants de payer la taxe sur leur prix de vente aux grossistes lorsqu'ils vendent à des détaillants ou à des consommateurs. Cette recommandation veut que les fabricants soient autorisés à payer la taxe sur leur prix de vente le plus bas en autant que 15% des ventes soit fait à ce prix, peu importe le palier commercial auquel les ventes sont faites.

Même si cette recommandation apparaît, à première vue, très attrayante pour le contribuable car elle fait miroiter des possibilités de réduction de taxe très substantielle, la réalité pourrait être toute autre. En réduisant la valeur imposable à son niveau le plus bas, le taux de taxe devra augmenter de façon proportionnelle si le gouvernement désire maintenir ses recettes à leur niveau actuel. Le gain anticipé serait donc très illusoire. De plus, une telle disposition occasionnerait un cauchemar administratif au contribuable de même qu'au gouvernement, car un grand nombre de ventes, peut-être même 85% des ventes, seraient taxables non pas sur le prix de vente réel, tel qu'indiqué sur la facture, mais sur une valeur fictive. Ceci, à mon avis, est inacceptable pour plusieurs raisons:

- Le calcul de la taxe à partir des valeurs fictives exige beaucoup de temps des contribuables et du gouvernement.

- L'utilisation du prix le plus bas favorisera les compagnies qui vendent une partie de leur production à de très gros clients.

- L'utilisation du prix le plus bas pour fins d'imposition viole le principe de neutralité vis-à-vis les économies d'échelle. Si toutes les ventes sont taxables au prix le plus bas, le fardeau fiscal du client qui achète en grande quantité sera proportionnellement plus élevé que celui du client qui achète en petite quantité.

- En proposant l'utilisation du prix le plus bas pour les ventes à tous les clients sans égard à leur niveau de commerce sous prétexte que les niveaux de commerce sont maintenant brouillés, la majorité du comité fait preuve d'inconsistance par rapport à ses autres recommandations. En effet, les recommandations concernant la marchandise importée, les valeurs déterminées et aussi celles du prix équitable sont toutes fondées sur l'existence de stades de commercialisation très bien cloisonnés.

- La recommandation viole possiblement les engagements du pays sous l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce puisqu'elle permettrait aux fabricants canadiens de payer la taxe sur un prix moins élevé que le prix de vente dans la plupart des cas, alors que les importations seraient taxées sur le plein prix payé par les importateurs (valeur à l'acquitté).

- La proposition inciterait les contribuables à utiliser des stratagèmes permettant d'éviter la taxe, par exemple en manipulant les prix, en modifiant les modèles, etc.

- La recommandation est contraire au mandat du comité puisqu'elle produit une augmentation substantielle du nombre des ventes imposables à des valeurs fictives.

Pour remplacer la recommandation de la majorité du comité, je propose que les règles actuelles qui déterminent les valeurs fictives soient conservées mais qu'elles soient examinées en détail pour s'assurer qu'elles accomplissent ce pourquoi elles ont été conçues.

V La fabrication «marginale»

En adoptant la recommandation voulant que les vendeurs de marques exclusives soient réputés fabricants, le besoin d'avoir dans la loi une disposition concernant la fabrication «marginale» est pratiquement éliminé. Une des raisons principales de l'existence de cette mesure réside dans le fait que les activités d'embouteillage, d'emballage ou d'étiquetage peuvent changer substantiellement la valeur marchande des produits. Généralement, la cause de l'augmentation dans la valeur ne provient pas de l'activité elle-même mais du fait que les biens acquièrent un nouveau nom qui bénéficie d'une publicité intensive ou d'une réputation favorable. Avec une disposition pour les marques exclusives, le besoin d'une telle mesure est donc grandement diminué.

Il se peut qu'une disposition concernant la fabrication marginale soit quand même jugée utile pour s'assurer que la marchandise emballée par le client reçoive le même traitement fiscal que celle emballée par le fabricant. Si cet aspect de la question est suffisamment important pour justifier le maintien des règles concernant la fabrication marginale, je recommanderais que la loi soit modifiée afin que les personnes visées soient tenues d'acquérir leur marchandise à l'acquitté et soient obligées, au moment de la vente, de payer la taxe uniquement sur la partie du prix de vente qui correspond à la

fraction que représente le coût des activités d'emballage sur le coût total de la marchandise. Je fais cette recommandation parce que je crois que cette formule produirait essentiellement le même montant de taxe qui aurait été payé si la marchandise avait été achetée déjà emballée.

Cette recommandation mettrait fin à la situation regrettable qui s'est développée depuis la mise en vigueur des dispositions concernant la fabrication «marginale», c'est-à-dire le déplacement des activités d'emballage vers l'extérieur du pays. Cette situation survient lorsque le gain fiscal excède les coûts additionnels de transport et de douane qui en résultent. Le déplacement des activités d'emballage vers l'extérieur du pays a fait perdre des emplois au Canada à ceux qui faisaient l'emballage et à ceux qui fabriquent du matériel d'emballage. Il est donc important d'y remédier.

Je n'appuie pas la recommandation de la majorité du comité qui vise à modifier les règles concernant la fabrication «marginale» pour en limiter l'application uniquement aux situations où les coûts d'emballage représentent plus de 10 % de la valeur des biens. Une telle disposition, lorsqu'elle serait applicable, continuerait d'être une incitation au déplacement des activités d'emballage vers l'extérieur du pays et elle produirait une disparité fiscale indésirable entre les biens qui franchissent le seuil de 10 % et ceux qui ne le franchissent pas. De plus, elle favoriserait les entreprises qui ont des procédés d'emballage automatisés et causerait une injustice aux fabricants qui emballent leurs propres produits.

VI Les mauvaises créances

La majorité du comité recommande un allégement fiscal aux fabricants pour leurs mauvaises créances. La méthode recommandée est semblable à celle contenue dans le projet visant à faire passer la taxe au niveau des ventes en gros. Tous les fabricants seront sans doute heureux de cette mesure. On devra toutefois s'assurer qu'en transposant une mesure semblable à une taxe de fabricant, on respecte les règles d'équité. Si on accorde un crédit de taxe aux fabricants pour les mauvaises créances découlant de ventes faites aux détaillants et aux usagers alors qu'un tel crédit n'est pas accordé aux grossistes, détenteurs de licence ou non, qui font des ventes identiques, il en résultera une iniquité. Cette iniquité devient encore plus évidente lorsqu'on considère que pour les ventes aux détaillants et aux consommateurs, le fabricant remet la taxe seulement sur le prix de vente aux grossistes.

Je crois néanmoins qu'un dégrèvement pour les mauvaises créances est justifié afin de prévenir une sorte de double imposition qui se produirait autrement, du fait que le prix de vente pour les ventes à crédit comprend déjà un élément pour couvrir les pertes sur créances. Je recommande donc qu'un crédit de taxe soit accordé aux fabricants pour leurs mauvaises créances mais qu'il soit limité aux ventes taxables sur le plein prix de vente.

VII La taxe au niveau du détail

La majorité du comité conclut que ni la taxe actuelle au niveau des fabricants, ni la taxe proposée au niveau du gros ne sont satisfaisantes et que la taxe idéale serait une taxe sur les ventes en détail, préférablement administrée conjointement avec les provinces, et perçue selon la méthode de la taxe sur la valeur ajoutée.

Il est indéniable qu'une taxe unique remplaçant le double système qui existe actuellement simplifierait grandement le fardeau administratif des entreprises. Néanmoins,

après une étude aussi limitée que celle que nous avons faite, je suis incapable de conclure, comme le fait la majorité du comité, qu'une taxe fédérale au niveau du fabricant ou au stade du gros doit être rejetée comme solution à long terme, et que tous les efforts doivent être dirigés vers l'imposition d'une taxe sur les ventes en détail, conjointement avec les provinces.

Tel que l'indique le rapport du groupe d'étude de 1977, faire passer la taxe au niveau des ventes en détail et l'imposer conjointement avec les provinces entraîneraient de nombreuses difficultés. La principale serait la nécessité d'uniformiser la portée des taxes fédérales et provinciales à travers le Canada. La gamme des produits et des services taxés actuellement diffère sensiblement d'un gouvernement à l'autre. De plus, l'Alberta n'impose pas de taxe sur les ventes en détail. Une telle entente pourrait donc être difficile à réaliser puisqu'elle enlèverait aux deux niveaux de gouvernement un outil utile qu'ils ont utilisé régulièrement dans le passé pour atteindre des objectifs économiques et sociaux, et leur ferait perdre ainsi une partie de leur autonomie fiscale. Il faut donc prévoir un laps de plusieurs années avant qu'une telle entente puisse être réalisée d'autant plus que la situation n'est pas perçue par toutes les parties comme étant critique. Entre temps, les lacunes du système actuel qui ont grand besoin d'être corrigées continueraient d'exister.

La prétendue supériorité d'une taxe sur les ventes en détail est contestable. Considérons ce qui suit.

- On dit d'une taxe sur les ventes en détail qu'elle est plus neutre, mais souvent cet aspect est exagéré. La neutralité, à mon avis, est un facteur important principalement quand on compare le fardeau fiscal de produits concurrentiels. Ce genre de neutralité peut être atteint avec une taxe au niveau du gros et, à un degré moindre, avec une taxe au niveau du fabricant. Pour ce qui est du manque de neutralité pour les produits qui ne sont pas en concurrence, je ne crois pas que ce soit là un facteur primordial pour déterminer le choix de niveau d'imposition, car avec le taux de taxe modéré qui existe actuellement, il est peu probable que cela incite vraiment le consommateur à acheter un produit plutôt qu'un autre.

- On dit aussi qu'une taxe sur les ventes en détail est plus facile à administrer qu'une taxe au niveau des fabricants ou des grossistes parce qu'elle évite le problème des valeurs fictives. Il est vrai que ces deux dernières formes de taxes comportent cette difficulté mais il faut tenir compte qu'on la retrouve chez un nombre limité de contribuables. Par contre, une taxe sur les ventes en détail exige que l'on mette sous licence quelque 300 000 nouveaux contribuables et que l'on entraîne les employés de ces entreprises pour qu'ils appliquent la taxe correctement sur chaque transaction. Tout compte fait, je ne crois pas que l'on puisse dire qu'une taxe au niveau des ventes en détail soit supérieure sous cet aspect.

- Une taxe sur les ventes en détail permet, dit-on, de taxer plus facilement les services. À mon avis, il n'est pas nécessaire qu'une taxe sur les marchandises et une taxe sur les services soient au même niveau. Ceci est prouvé par le fait que le gouvernement impose actuellement une taxe sur le transport aérien et, depuis peu, une taxe sur les services de programmation de télécommunication au niveau de la vente à l'usager alors que la taxe sur les marchandises est au niveau du fabricant.

- **Finalement, il faut tenir compte qu'une taxe de vente combinée, fédérale et provinciale, produisant autant de revenu que les taxes actuelles, exigerait un taux d'imposition aux alentours de 15% à 18% dans certaines provinces. Avec un taux aussi élevé l'évasion fiscale risque de devenir un problème sérieux. Une taxe sur la valeur ajoutée minimiserait l'évasion fiscale mais imposerait un lourd fardeau administratif aux contribuables et entraînerait probablement des problèmes de rajustement aux frontières des provinces.**

VIII La taxe au niveau du gros comme solution à long terme

Quant à la taxe au niveau du gros, je partage l'avis de la majorité du comité à l'effet que ses avantages par rapport à une taxe améliorée au niveau du fabricant ne sont pas suffisants pour en justifier l'adoption à ce moment. Toutefois, je ne crois pas que les problèmes qui ont été identifiés à cette forme d'imposition soient si grands ou si insurmontables qu'il faille la considérer comme étant moins désirable à long terme qu'une taxe sur les ventes en détail.

À mon avis, les principales difficultés qui ont été soulevées en rapport avec le projet visant à imposer la taxe au niveau du gros sont les suivantes:

1. La taxe grand débit

La principale pierre d'achoppement de toute imposition au niveau du gros réside dans la difficulté qu'il y a d'accorder un traitement équitable aux grands détaillants qui effectuent des fonctions de commercialisation habituellement assumées par les grossistes. La taxe grand débit prévue dans le projet, conçue à partir de la différence entre la marge de profit des grands détaillants et celle des petits détaillants, a été critiquée à juste titre parce qu'elle s'applique à tous les grands détaillants, peu importe qu'ils effectuent ou non des activités de grossiste. À mon avis, toutefois, cela ne veut pas dire que le problème est insurmontable. Je crois que l'on devrait tenter à nouveau de trouver une façon de mesurer plus précisément les fonctions de grossiste assumées par les grands détaillants.

Par exemple, il me semble possible de concevoir une taxe qui serait calculée à partir de l'excédent de la marge de profit d'un grand détaillant sur celle de l'ensemble des moyens et petits détaillants. Normalement, cet excédent devrait représenter la valeur des fonctions de grossiste qui ont été assumées. Il est vrai que ceci exigerait une analyse détaillée des comptes des entreprises visées, mais comme il n'y a qu'environ 200 grands détaillants au pays, les frais qui en découleraient seraient minimes par rapport aux frais d'administration d'une taxe sur les ventes en détail.

2. La classification des marchandises

Avec une taxe au stade du gros, les grossistes devront faire la répartition de leurs ventes entre les marchandises taxables à 9%, celles taxables à 5% et celles exonérées. Ceci est un problème sérieux lorsque des grossistes vendent une multitude de produits différents. Il pourrait être résolu toutefois par une révision du libellé des exemptions et par l'adoption d'un taux uniforme d'imposition. Par exemple, au lieu d'aider l'industrie du bâtiment par un taux de taxe moindre sur les matériaux de construction, on pourrait accorder une exemption complète sur les produits de base tels que l'acier de structure, le ciment, le bois, et imposer le plein taux sur les autres matériaux. Une autre solution serait d'utiliser un régime de subvention directe au lieu d'accorder une exemption.

3. Les intégrations verticales, les ententes de mandataires et les groupements d'achat

L'imposition au niveau du gros a aussi été critiquée parce qu'elle favorise l'intégration verticale des détaillants et des grossistes, encourage ces entreprises à faire des ententes par lesquelles une personne devient le mandataire de l'autre et favorise la formation de groupements d'achat. Ce problème est identique à celui des grands détaillants car, dans tous ces cas, les détaillants deviennent alors effectivement des grands détaillants. En imposant l'excédent de la marge de bénéfice tel que mentionné précédemment, le problème pourrait être résolu.

4. Les détaillants qui vendent à d'autres détaillants

Les détaillants qui vendent principalement aux consommateurs mais qui vendent aussi à d'autres détaillants entrevoient des difficultés avec le projet car ils seront imposés sur la marge de profit réalisée sur ces ventes si elles excèdent $ 50 000 par année. On pourrait simplifier le problème en augmentant le seuil d'imposition ou en le reliant à la marge de profit réalisée sur ces ventes afin d'éliminer les ventes d'accommodation qui sont souvent faites entre détaillants.

5. La désignation des entrepreneurs

Selon le projet, les ventes aux entrepreneurs sont considirées comme des ventes en gros mais le traitement accordé à ces ventes varie selon le statut du fournisseur. Ceci cause une injustice. De plus, en obligeant tous les vendeurs à différencier les ventes aux entrepreneurs des autres ventes des problèmes d'ordre administratifs surgiront. Plusieurs de ces difficultés seraient aplanies si les entrepreneurs étaient désignés comme étant des consommateurs.

6. La réduction du taux de 9% à 8%

Plusieurs des mémoires soumis au comité allèguent que la réduction annoncée du taux de la taxe, qui passera de 9% à 8%, ne compense pas suffisamment le fait que la marge de profit du grossiste sera incluse dans le montant imposable. Certains croient qu'il en résultera une augmentation des prix, ce qui ne ferait qu'attiser l'inflation. D'autres sont d'avis que cela grugera les profits déjà amenuisés par la récession en cours.

Selon les renseignements fournis à notre comité par les statisticiens du ministère des Finances, il semble bien qu'une taxe au niveau du gros, au taux de 8%, produira essentiellement le même revenu qu'une taxe de 9% au niveau du fabricant. Mais cela n'est qu'une moyenne. En prenant chaque produit individuellement, la situation est bien différente. Les fabricants de certains produits, comme l'essence et les automobiles canadiennes, gagneront beaucoup par la réduction du taux car ces produits sont déjà taxés sur le prix payé par les détaillants. Par contre, d'autres fabricants perdront nécessairement un montant correspondant puisque le total de la taxe demeurera le même. Il a été dit que cela était justifié car on élimine ainsi l'avantage que certains contribuables avaient sur d'autres.

Malgré tout, je me sens incapable d'appuyer une proposition qui enlève de l'argent à un contribuable pour le donner à un autre. Néanmoins, il faut admettre que ceci se produit chaque fois que la loi est amendée pour augmenter le taux de la taxe ou éliminer certaines exemptions. Ce qui compte essentiellement, c'est que les produits concurrentiels supportent un fardeau fiscal comparable. Le projet atteint ce but.

Pour ce qui est du moment de la mise en application du taux réduit, je crois qu'il devrait coïncider avec la mise en vigueur de la taxe au niveau du gros et non pas six mois plus tard tel que proposé. Il est vrai que ce délai visait à compenser le gouvernement pour le remboursement de la taxe sur les stocks des grossistes, mais il faudra trouver une autre solution, car un tel délai occasionnerait de sérieuses complications dans l'établissement des prix et serait inéquitable pour ceux qui ne peuvent inclure ce coût additionnel dans leur prix de vente.

7. Nécessité de conserver les valeurs fictives

La taxe au niveau du gros a été critiqué parce qu'elle doit nécessairement prévoir un système de valeurs fictives pour taxer les ventes aux usagers lorsque des marchandises semblables sont aussi vendues à des détaillants. Cela est vrai mais on doit évaluer cet argument en tenant compte des difficultés qui existent lorsque la taxe est imposée à n'importe quel autre niveau. Il faut aussi tenir compte qu'avec une taxe au niveau du gros, il y aurait proportionnellement moins de ventes taxées sur des valeurs fictives qu'actuellement.

8. Les difficultés de transition

Une bonne partie de la résistance au projet provient des difficultés de transition qui sont anticipées, telles que le besoin de mettre sous licence de nouveaux contribuables, le besoin de déterminer le montant de taxe inclus dans les stocks, le besoin de rajuster les prix de vente, de modifier le logiciel des ordinateurs, de renégocier les contrats, d'entraîner le personnel, etc. Ces problèmes existent et on se doit de leur apporter une solution appropriée. Toutefois, on doit tenir compte que les mêmes problèmes existeraient d'une façon encore plus prononcée si le Canada suivait la recommandation de la majorité du comité et faisait passer la taxe au niveau des ventes en détail.

Somme toute, je crois que plusieurs des problèmes de la taxe au niveau du gros peuvent être corrigés pour rendre cette forme d'imposition plus intéressante. Cette taxe a plusieurs avantages. Elle peut être administrée facilement puisque le nombre de contribuables est maintenu au minimum et elle peut être mise en application dans un laps de temps assez court.

Je recommande donc, s'il s'avère éventuellement impossible de corriger les problèmes de la taxe actuelle, qu'une taxe au niveau du gros soit adoptée comme solution de rechange.

Je recommande également que des recherches plus intensives soient faites, de façon continue, pour trouver des solutions aux lacunes du régime actuel et aux faiblesses des régimes qui pourraient être utilisées comme solution de rechange. À mon avis, un changement de niveau d'imposition ne devrait pas être fait sans que toutes les implications aient été étudiées de façon plus poussée. Considérant le montant de revenu généré par cette taxe, six milliards de dollars, et son impact important sur l'économie du Canada, un investissement plus important dans ce domaine serait grandement justifié.

Respectueusement,

Normand Guérin, c.a.